

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ
АКАДЕМИЯ»

Алборов Р.А.

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учебное пособие

*Рекомендовано Учебно-методическим объединением вузов по
образованию
в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве учебного пособия для студентов,
обучающихся по направлению подготовки «Экономика»*

3-е издание, переработанное и дополненное

Ижевск
ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА
2016

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
А45

Рецензенты:

- Г.С. Клычова – заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО Казанский ГАУ, доктор экономических наук, профессор;
Н.А. Кокорев – кандидат экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита Калужского филиала ФГБОУ ВО РГАУ – МСХА им. К.А. Тимирязева.

Алборов, Р.А.

А45 Теория бухгалтерского учета : учебное пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – Ижевск : ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016. – 300 с.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 – Экономика.

Книга состоит из двенадцати глав, в которых раскрываются теоретические основы, методические и организационно-технические аспекты бухгалтерского учета.

Учебное пособие рекомендуется для студентов (квалификация бакалавр-специалист), аспирантов и преподавателей экономических специальностей, слушателей учебно-методических центров подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73

ВВЕДЕНИЕ

Становление и развитие рыночных отношений предполагают широкое использование в хозяйствующих субъектах предпринимательства экономических методов управления деятельностью организаций и их сегментов.

В связи с этим возрастает роль и значение бухгалтерского учета, как функции управления и одного из основных баз информационной системы хозяйственного механизма любой организации. Поэтому в бухгалтерском учете возникает необходимость применения единых методологических (теоретических) основ процедур учета и отчетности, построенных на научных принципах, требованиях отечественных и международных стандартов. Это способствует повышению уровня учетно-аналитической работы, решению конкретных задач учета в организациях различных отраслей на единой методологической основе для формирования требуемой информации о хозяйственно-финансовой деятельности с целью принятия соответствующих управленческих решений.

Многоукладная экономика, представленная различными формами собственности и видами хозяйствования, а также возникновение новых организационно-правовых форм экономических субъектов и новых объектов бухгалтерского учета расширяют пределы его применения за рамками конкретной организации. Так, в современных условиях бухгалтерская информация используется не только с целью внутреннего управления, но и внешними пользователями информации с целью изучения финансового состояния и платежеспособности своих будущих партнеров.

Кроме того, в средних и крупных организациях в условиях жесткой рыночной конкуренции возникает необходимость создания самостоятельной или интегрированной управленческой информационной системы для получения оперативной, уместной и полезной информации с целью управления процессами воспроизводства.

Все это требует выбора наиболее оптимальных для данной организации методических, организационных и технических аспектов бухгалтерского учета, то есть его составляющих. Поэтому будущий специалист в области бухгалтерского учета должен хорошо знать основы бухгалтерского учета, его базовые принципы и требования, а также предмет познания, метод и методику бухгалтерского учета с целью практического применения теоретических знаний в практической деятельности исходя из информационных потребностей системы управления.

Настоящее учебное пособие ориентировано на студентов экономических специальностей и излагает вопросы теоретических основ бухгалтерского учета в соответствии с государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования по специальности 060500 – «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Предлагаемый курс «Принципы и основы бухгалтерского учета» построена таким образом, что позволяет сделать книгу необходимым учебным пособием для последовательного изучения предмета, метода и методики бухгалтерского учета, раскрытия и познания их содержания.

1. ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ УЧЕТ, ЕГО СИСТЕМООБРАЗУЮЩИЕ ВИДЫ И ИХ ХАРАКТЕРИСТИКА

1.1. Исторический обзор развития хозяйственного учета

Хозяйственный учет возник и развивался одновременно с появлением и развитием человеческой цивилизации. Потребность в учете, контроле и руководстве хозяйственными процессами возникла на самых ранних ступенях человеческого развития и существовала в различных общественно-экономических формациях. История хозяйственного учета насчитывает 6 тысяч лет. Неотъемлемой частью этой истории была эволюция бухгалтерского учета, его практики и теории [84].

История показывает, что развитие бухгалтерского учета – это продукт «многих рук и многих земель». Развитие и усложнение хозяйства, таким образом, обусловили возникновение учета.

На первых стадия цивилизации этот учет был только отражением человеческой деятельности в уме человека. Лишь с момента, когда люди смогли фиксировать данные о хозяйстве на каких-то внешних носителях информации, стало возможным говорить о возникновении хозяйственного учета. Его начало было обусловлено потребностями экономики, а потребности учета стимулировали возникновение элементарной арифметики, человеческой речи и письменности.

Существуют многочисленные свидетельства ведения учетных записей во времена создания Александром Македонским одной из величайших империй. В 332 г. до н.э. им была основана Александрия, где позднее собрана наиболее выдающаяся библиотека древнего мира. Она насчитывала более 500 000 рукописей. В те далекие времена египетские землевладельцы платили налоги зерном и льном за использование воды Нила для орошения полей. Сборщики налогов составляли рукописи в получении налога, рисуя иероглифы зерна и льна на стенах домов землевладельцев [107].

По мнению археологов, глиняные знаки, обнаруженные в значительном количестве в Месопотамии, служили также для расписки в получении налогов. Развитие системы учета, по всей видимости, имелись в Китае еще в 2000 г. до н.э., а элементы двойной бухгалтерии – в раннехристианском Риме. Римлянам было знакомо и понятие амортизация.

С развитием производительных сил совершенствовался и развивался хозяйственный учет, который стал одним из эффективных средств управления государством. Так, например, государственность в виде Китайской династии Шан возникла в 1600 г. до н.э., а свидетельства существования культурной цивилизации в Индии относятся к 2300 г. до н.э. О величии древней культуры и развитии производительных сил говорят грандиозные египетские пирамиды, построенные 4000 лет назад.

Материальными носителями учетных данных долгое время служили папирусы (древний Египет), глиняные таблицы и черепки (Ассирия и Вавилон), восковые таблички (древний Рим) и др.

Однако развитие учета в период раннего средневековья было замедленным. Распад греко-римской культуры, нашествие древнегерманских племен вандалов и варваров привели в упадок всю экономику. Так, в 410 г. н.э. они захватили и в 455 г. разбили Рим. Гунны под предводительством Атиллы проникли за пределы России, гоня североевропейские племена дальше на запад. Англы и Саксы, захватившие Англию, положили начало англо-саксонской культуре. В хаосе войны и разрушения была погребена древнегреческая цивилизация. В 646г. в захваченной арабами Александрии уничтожена великая библиотека Александра Македонского. Однако позже арабы в Багдаде создали крупный научный центр первого тысячелетия. Они перенесли из Индии одно из главных открытий человеческой мысли – понятие нуля. Великий арабский математик Аль-Хорезми написал книгу по математике, где встречается термин «алгебра». В этой работе было введение числа «ноль» и понятие числового разряда, которые легли в основу современной системы исчисления. Новые знания распространились за пределы Багдада и через африканское побережье достигли Испании [107].

В период раннего средневековья преимущественно преобладало натуральное сельское хозяйство, слабо развитая торговля и обмен. Все это стало причиной застоя и отрицательно сказалось на развитие учета.

Относительно полный учет в это время применялся в церквях и монастырях, где были сосредоточены имущественные ценности. В этот период (1086 г.) хозяйственный учет вели в виде Книги кадастра в Англии, где была отражена опись имущества, земли, скота и др. В дальнейшем, с оживлением торговли, учет начинает развиваться весьма быстрыми темпами. На развитие учета в дальнейшем существенное влияние оказали такие события, как изобретение треугольного паруса и открытие Христофором Колумбом берегов Америки. С открытием Нового Света и новых торговых

путей центр коммерции переместился в Испанию и Португалию, а затем в Антверпен и Нидерланды. Вполне естественно, что итальянская система учета должна была распространиться и на другие страны.

В 1458 г. в Неаполе Бенедикт Котрули в своей работе под названием «О торговле и совершенном купце», в главе «О купеческой бухгалтерии» излагает суть ведения учета в трех книгах – Главном, журнале и мемориале с применением двойной записи на счетах. Данная работа Котрули вышла в свет только через 115 лет, то есть в 1573 г.

В Венеции в 1494 г. была издана книга по математике францисканского монаха Луки Пачоли «Совокупность всей арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», в которой одна из частей называлась «Трактат о счетах и записях». В этой работе изложен особый венецианский способ ведения двойной бухгалтерии торговых и кредитных операций средневековых купцов. Известный немецкий философ Оскар Шпенглер считал, что три великих человека – Колумб, Коперник и Пачоли – изменили мир. На протяжении 500 лет идеи Луки Пачоли оказывали и все еще оказывают влияние на развитие бухгалтерского учета [61].

С началом промышленной революции стали появляться профессиональные бухгалтера. В городском справочнике Эдинбурга за 1773 г. насчитывалось семь бухгалтеров. К началу XIX в. во всех справочниках всех крупных городов Англии и Шотландии их было уже более пятидесяти. Закон о компаниях 1844 г. предусматривал обязательную аудиторскую проверку фирм – банкротов. Каждый член Общества бухгалтеров, образованного в 1854 г. в Эдинбурге, в соответствии с королевской хартией получил право на титул «присяжного бухгалтера». В 1880 г. создан институт присяжных бухгалтеров Англии и Шотландии [107].

В России хозяйственный учет начал развиваться еще в IX веке в Новгороде, Киевской Руси. В это же время учет широко использовался князьями, боярами, монастырями и церквями в виде приходно-расходных книг. Были найдены: расходная книга Псковской Завелической церкви

Успения за 1531г., приходно-расходные книги князя Голицына за 1685-1686 гг. и др. [30].

В период Петра I был учрежден приказ Счетных дел, по которому должны были вести учет денежных средств и контролировать государственные финансы. В этот же период Петром I была введена в армии должность аудитора. Аудиторы в армии занимались расследованием дел, связанных с имущественными спорами. Аудиторов тогда называли присяжными бухгалтерами.

Бурное развитие бухгалтерский учет в России получил в XIX веке, то есть в период развития промышленности и торговли. С 1888 г. в Петербурге начал издаваться журнал «Счетоводство», на страницах которого освещался опыт отечественной и зарубежной теории и практики ведения хозяйственного учета.

К началу XX века быстрыми темпами стали развиваться промышленность, транспорт, торговля, банки. Все это требовало ускоренными темпами развивать и совершенствовать отраслевой учет, без которого нельзя было успешно вести хозяйство. По совершенствованию и разработке новых форм и методов учета очень много сделали такие отечественные ученые, как Н.Лунский, Р.Вейцман, Е.Сиверс, А.Галаган, Р.Рудановский и др.

К середине XX века бухгалтерский учет перестает быть только формой счетоводства, хранителем документации. С развитием производства, интеграционных процессов в экономике, а также разделением труда хозяйственный учет становится неотъемлемой частью экономических отношений и одной из систем хозяйственного механизма в любом способе современного производства.

С появлением вычислительной техники, персональных компьютеров возможности бухгалтерской службы расширяются. Она занимается не только собственно учетом, но и участвует в планировании деятельности организации, принятии управленческих решений и контроле за их

выполнением. Таким образом, современный бухгалтерский учет является системой информационного обеспечения и функцией управления.

В настоящее время в странах с развитой рыночной экономикой существует разделение учета на финансовый и управленческий. Это связано с разнообразием целей любой организации. Чаще всего эти цели связаны с увеличением прибыли, ростом объемов производства, минимизацией издержек производства, обретением финансовой самостоятельности, реструктуризацией деятельности, повышением качества выпускаемой продукции и др. В этих условиях задача управляющих и всех специалистов организации состоит в том, чтобы эти цели были достигнуты [53]. Чтобы добиться этого, специалисты и руководители всех уровней выполняют основные функции: планирование, прогнозирование, контроль за выполнением намеченных мероприятий, оперативное управление и регулирование. Для всех перечисленных функций управления нужна соответствующая информация. Поэтому бухгалтерский учет в современных условиях основывается на базовых принципах (положениях) и общеустановленных правилах (стандарт). Стандартизация бухгалтерского учета происходит в странах рыночной экономики в соответствии с требованиями международной гармонизации и стандартизации, связанные с интеграционными процессами в экономике на международном уровне.

В условиях рыночной экономики существенное значение в системе управления приобретает требование полноты характеристики управляемого объекта и его внешнего окружения. Это требование должно стать исходным условием формирования информации в управлении, а также организации ее сбора и обработки. В системе управления все более необходимым в интересах текущих и будущих событий становится комплексная бухгалтерская и контрольно – аналитическая информация для установления или выяснения причинно - следственных связей, зависимостей между факторами управляемой системы. Такую информацию можно формировать в рамках организации специальной подсистемы бухгалтерского учета, которая

называется управленческим учетом. В подсистеме управленческого учета можно выделить также стратегический учет.

Учет для целей управления начал формироваться с начала развития бухгалтерской науки, что подтверждается работами ученых классиков (Л.Пачоли, Б.Котрульи, Э.П.Леоте, А.Гильбо, Ф.Беста, И.Ф.Шера и др.). Началом же эволюции управленческого учета явился период зарождения науки об управлении и развитие промышленности. Некоторые отечественные и западные специалисты утверждают, что бухгалтерский учет в своем развитии прошел следующие этапы [102, с.5; 94, с.11]:

Этапы развития бухгалтерского учета в работах	
Отечественных специалистов	Западных специалистов
1.Промышленный (конец XIX в.)	1.Торговый (до 1880 г.)
2.Аналитический (до начала второй мировой войны)	2.Предпринимательский (1880-1900 гг.)
3.Управленческий (до 1953 г.)	3.Организационный (1900-1950 гг.)
4.Маржинальный (до 1975 г.)	4.Оптимизационный (1950-1975 гг.)
5.Стратегический (с 1975 г. по настоящее время)	5.Стратегический (с 1975г. по настоящее время)

Эти этапы развития бухгалтерского учета в основном совпадают. Исторически возникновение управленческого учета связано с появлением внутрифирменных правовых и экономических отношений.

1.2. Учет как общая, самостоятельная функция управления

В Словаре иностранных слов «менеджмент» переводится на русский язык как управление, то есть как совокупность принципов, методов, средств и форм управления производства с целью повышения эффективности деятельности организации и ее прибыльности [93, с.311]. В экономической же литературе определений управления много [75, с.14; 67, с.66; 92, с.32; 81, с.8; 50, с.9]. В работах различных авторов управление определяется как: наука; система; структура; механизм; искусство; специфический вид деятельности; функция производства; целенаправленное воздействие; процесс; функция аппарата управления и т.д. Рассматривая то или иное

определение управления, необходимо иметь ввиду, что каждое из них, невзирая на различия, может оказаться правильным. Это объясняется тем, что в каждом случае управление определяется применительно к конкретной области материального производства (сельское хозяйство, промышленность, строительство и т.п.).

В обобщенном понимании управление – это функция любой организованной системы, направленное на сохранение динамического равновесия со средой и на ее развитие [99, с.578]. Можно констатировать также, что управление – это процесс, предполагающий целенаправленное воздействие на элементы и связи системы организации для достижения поставленных целей. Процесс управления в современных условиях характеризуется как: текущее, разовое воздействие на объект (оперативное управление); поэтапная квантификация, осуществляемая во временном и пространственном аспектах по стадиям воспроизводства – кругооборота капитала (тактическое и стратегическое управление). Функции же управления представляют собой элементы процесса управления и отражают различные его содержательные стороны.

Поэтому важное значение для совершенствования процесса управления производством имеет правильное понимание экономической категории «функция управления». Функция в переводе с латинского (function) означает использование, осуществление чего-либо. В энциклопедическом словаре функция определяется как «внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений» [95]. Применительно к экономическим системам функция есть способ реализации в реальной действительности ее внутренней глубинной сущности. В экономической литературе по управлению встречаются различные подходы при определении количества, структуры и содержания функции управления [19; 63, с.422; 78, с. 40; 77, с. 36; 79, с. 48-49; 41; 85].

Достаточно полное определение понятия «функции управления» дано Г.И. Будылкиным и В.В. Прошиным: «Функции управления – это

обособленные, специфические виды деятельности, обладающие единством цели, задач, характера выполняемых работ и операций, направленные на определенную часть управляемого объекта для достижения поставленной цели» [19, с.160]. В данном определении нашли отражение критерии, которым должны отвечать функции управления (единство цели и характера выполняемых работ и операций); подчеркнуто, что каждая функция проявляется в связи не со всем управляемым объектом, а только с его определенной частью; указана направленность воздействия (достижения поставленной цели).

Другой проблемой в данном вопросе является определение перечня и классификации функций менеджмента. По данному вопросу как в работах отечественных ученых, так и в работах зарубежных специалистов встречаются довольно различные мнения о классификации функций управления [10; 27; 28; 33; 34; 54; 55; 65; 89; 103; 104; 105; 113; 114; 117]. Это говорит о существовании сложной организованной системы управления экономическими субъектами в современных условиях. Что касается роли и значения хозяйственного учета и его место в системе управления, то по этому поводу зачастую в экономической литературе, особенно по менеджменту работ зарубежных авторов, учет не относят к общим, самостоятельным функциям управления.

Так, в работе [104] учет отнесен не к общим функциям управления, а к специфическим; некоторые авторы работ рассматривают учет как функцию или форму контроля [62, с.56]; другие считают, что учет является методом, средством, а в отдельных случаях и видом контроля [54, с. 116]; в работах [89; 65; 34; 17] учет не считается функцией управления и т.д. Поэтому возникает необходимость четкого определения состава и структуры функций управления, а также места функции «учет» в системе менеджмента.

подавляющее большинство авторов работ справедливо считают, что основными функциями управления являются: прогнозирование,

планирование, контроль, учет, анализ, организация деятельности и хозяйственных систем, регулирование хозяйственных процессов.

Из всех перечисленных функций существенная роль должна быть отведена учету, так как без использования информации учета невозможно осуществление других функций управления (прогнозирование, планирование, анализа, контроль и т.д.), а без выполнения указанных функций, например, контроля практически невозможно принятие субъектом управления эффективного управленческого решения.

Основопологающей для принятия эффективных управленческих решений является релевантная информация учета, которая в сфере экономики движется (процесс коммуникации) по разнообразным каналам: это «память» или сохранение информации о прошлых событиях, живущая в настоящем, характеризующая хозяйственные процессы во времени и пространстве, и внутренние и внешние формы общения (отношения). Оптимальное управление, преследующее разумные цели, предполагает объективную, истинную и полную информации: без достоверной и полной информации немисливо эффективное управление. Информация и управление – это своего рода функциональные «близнецы». Там, где есть информация, действует и управление, а там, где осуществляется управление, непременно наличествует и информация [99]. Исходный пункт любого хозяйственного (экономического) управленческого процесса (главным среди которых является выработка и принятие управленческого решения, а также его исполнение) – получение и обработка информации. Основным поставщиком такой информации является учет. Интерпретация и проверка объективности, уместности и полезности такой информации для принятия управленческих решений осуществляется также в системе учета. Только в системе хозяйственного учета получают свою количественную и качественную характеристику объекты наблюдения и управления хозяйствующего субъекта. Учетная информация способствует укреплению

взаимосвязей между всеми функциями управления благодаря чему достигается эффективность менеджмента хозяйственными процессами.

Учет и другие функции управления (прогнозирование, планирование, организация деятельности, анализ, контроль и регулирование) взаимопроникают друг в друга и взаимодействуют в системе управления производством.

При этом интегрирующим средством всех функций управления является процесс коммуникации учетной информации. Процесс коммуникации обеспечивает системность функционирования всех звеньев, участвующих в развитии управления и производства для достижения основной цели экономического субъекта – получения максимума прибыли при нормальных издержках. Повышение эффективности коммуникации в системе учета обеспечивается при обоснованном определении информационных потребностей пользователей информации и взаимодействии всех экономических служб организации и достижении обратной связи в системе управления. Ниже показана взаимосвязь функций управления производством (рис.1.2).

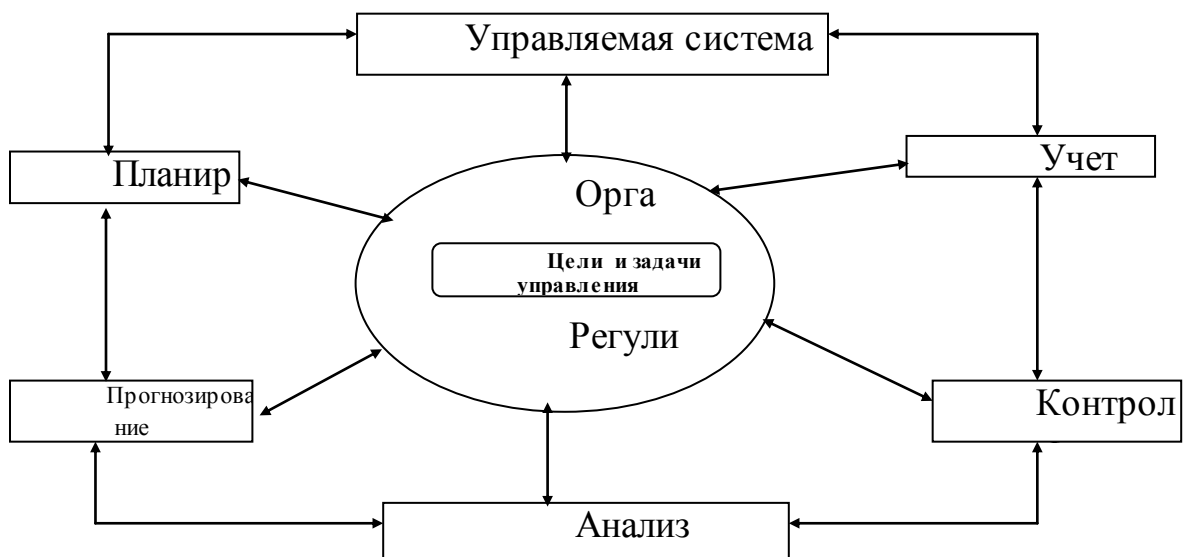


Рис.1.2. Взаимосвязь функций управления производством

Эффективность процесса коммуникации зависит от: содержания и формы представления информации; уровня автоматизированной обработки и передачи информации пользователям; уровня профессиональной квалификации персонала экономической службы и административно-управленческих работников организации; состояния системы менеджмента и степени использования экономических методов управления в данном хозяйствующем субъекте.

1.3. Общая характеристика хозяйственного учета

Исторический путь развития хозяйственного учета показывает, что возникновение учета обусловлено потребностями управления материальным производством. Так, основой существования человеческого общества является производство материальных благ, удовлетворяющих потребности людей.

Производство является исходной стадией процесса воспроизводства. Оно представляет собой движение совокупного продукта через систему взаимосвязанных хозяйственных процессов: производство, обращение и распределение (потребление). Функционирование этих хозяйственных процессов носит непрерывный характер и требует определенных издержек. Поэтому для руководства и управления хозяйственными процессами надо иметь необходимую всестороннюю экономическую информацию, получаемую на основе систематического наблюдения, измерения и регистрации отдельных и в обобщенном виде различных факторов и явлений хозяйственной жизни, вызванных хозяйственными процессами материального воспроизводства.

Такие сведения обеспечивает хозяйственный учет. Они представляют собой прежде всего количественные показатели о затратах производства, о наличии и движении материальных и денежных средств, об объеме готовой продукции, о численности работников, о финансовых результатах и т.д.

Вместе с тем в хозяйственном учете каждое число характеризует определенные качественно различные объекты. Так 1000 руб., затраченные на приобретение материалов, и 1000 руб., оставшиеся в виде наличных денег в кассе, одинаковы по своему количественному выражению, но качественно различны по значению характеризуемых ими хозяйственных явлений. Кроме того, при помощи количественных показателей учета раскрывается качественная характеристика каждого из хозяйственных процессов и отдельных явлений хозяйственной жизни. Например, по количеству продукции и затратам на ее производство определяется фактическая себестоимость продукции, структура затрат и другие данные.

Таким образом, объектами наблюдения и отражения хозяйственного учета являются процессы материального производства и отдельные явления или факты хозяйственной жизни, совершаемые в условиях определенного этапа развития общества.

Хозяйственный учет является неотъемлемой составной функцией управления хозяйством в условиях определенного уровня развития производительных сил и производственных отношений. Поэтому цель и задачи учета заключаются в отражении особенностей хозяйственных явлений в соответствующей системе управления хозяйственными процессами.

Хозяйственный учет осуществляется для того, чтобы контролировать, управлять процессами материального производства и направлять хозяйственную деятельность.

Следовательно, можно определить, что **в широком смысле хозяйственный учет как одна из функций управления представляет собой сложную организованную систему наблюдений за управляемой системой путем сплошного, непрерывного и взаимосвязанного отражения и обобщения явлений и событий хозяйственной жизни в процессах воспроизводства совокупного продукта в стоимостном выражении на основе натуральных и трудовых измерителей**

посредством общенаучных способов и частных (особых), свойственных ему методических и организационно-технических приемов и правил.

В более узком смысле, хозяйственный учет представляет собой систему наблюдений, измерения и регистрации процессов материального производства и отдельных явлений или фактов хозяйственной жизни с целью контроля и управления им в условиях определенного этапа развития общества.

Указанные определения раскрывают сущность всей системы хозяйственного учета и его трех взаимосвязанных (системообразующих) видов учета: оперативного, статистического и бухгалтерского. Каждый из них имеет свое назначение, особенности и сферу применения. Однако все они взаимодействуют, взаимодополняются и составляют единую систему. Вместе с тем, из всей системы хозяйственного учета основополагающим для всей системы управления и как функция управления хозяйствующим субъектом выступает бухгалтерский учет, так как только в нем получают выражение количественное и качественное измерение, регистрация и обобщение содержательных аспектов действительных фактов хозяйственной жизни. В процессе функционирования бухгалтерского учета решаются текущие (оперативные), тактические и стратегические задачи, сформулированные в ФЗ «О бухгалтерском учете» (от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ). Эти задачи бухгалтерского учета разносторонни и касаются практически всех сфер деятельности организации, так как они направляют систему бухгалтерского учета на получение информации и выражение в комплексном измерении ресурсов, процессов и результатов деятельности организации.

В системе хозяйственного учета в учебниках по бухгалтерскому учету иногда выделяют «налоговый учет». Это связано с тем, что в Налоговом Кодексе РФ, инструкциях Министерства по налогам и сборам, а также некоторыми консультантами, аудиторами широко пропагандируется термин «налоговый учет». Такой путь расчленения бухгалтерского

финансового учета и налоговых расчетов является не оправданным. В качестве доказательств можно привести следующие аргументы:

1. Так называемый «налоговый учет» не имеет стадий первичного, аналитического и синтетического учета. Носителем информации, в том числе о налогах и налогооблагаемых базах являются первичные учетные документы. Данный термин нельзя называть также системой, так как отдельный учет налоговых расчетов не представляет собой упорядоченное множество взаимосвязанных элементов, обладающих структурой и организацией. Учет налоговых расчетов является органичным элементом системы бухгалтерского учета. Поэтому обособление из системы бухгалтерского финансового учета так называемого «налогового учета» бессмысленно, так как это ведет к выходу за рамки членения бухгалтерского учета как сложной организованной системы, нарушению его принципа целостности, устойчивости, разрушению системообразующих связей, соответственно, ее упорядоченности.

2. Разрыв бухгалтерского учета и налогообложения, вопреки международному опыту и отечественной практике, приведет к тому, что данные так называемого «налогового учета» не будут базироваться на показателях, полученных путем системного подхода к отражению фактов хозяйственной деятельности и калькуляционного принципа исчисления затрат (расходов) и будут лишены качественных свойств информации.

3. Бухгалтерский учет является функцией управления, в том числе управления правильностью формирования налогооблагаемых баз и расчетами с бюджетом и внебюджетными фондами по налогам. Поэтому налоговое право должно строиться с учетом действия экономических законов, а бухгалтерский учет должен обеспечивать соответствующей информационной базой для составления налоговых деклараций. При учете налогов, формировании налогооблагаемых баз и расчетов по налогам следует исходить из требования приоритета экономического содержания над юридической формой, а не наоборот. Иначе невозможно будет осуществлять

прогнозирование поступлений налоговых платежей, оптимизацию налогооблагаемых баз и должный контроль, в том числе налоговой службой, правильности расчетов по налогам с бюджетом и внебюджетными фондами. Только в бухгалтерском учете формируется качественная информация о налогах, так как правильность определения налогов зависит от соблюдения допущений, требований, правил и принципов бухгалтерского учета. Отсюда следует, что разделение бухгалтерского финансового учета и налоговых расчетов нельзя признать научно обоснованным, так как это ведет к деградации системы бухгалтерского учета путем ослабления его функций: информационной, контрольной, аналитической, прогностической и др. Бухгалтерский учет должен развиваться, совершенствоваться с учетом информационных потребностей современной системы управления организациями. Не бухгалтерский учет должен быть приспособлен под пресс налоговой системы, а наоборот, процедуры расчетов по налогам должны быть максимально интегрированы с требованиями и правилами ведения бухгалтерского учета.

1.4. Измерители, применяемые в хозяйственном учете

В хозяйственном учете для отражения количественных и качественных показателей хозяйственных процессов материального производства и совершаемых фактов хозяйственной жизни используются три вида измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители служат для отражения в учете информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных процессах в их натуральном выражении - счетом, мерой, весом. Применение того или иного натурального измерителя (метр, километр, штук, килограмм, центнер, киловатт-час, тонно-километр, кубический метр и т.д.) зависит от физических свойств отражаемых объектов (объема, площади, протяженности, веса и т.д.), а также качественного состава материальных ценностей (например, в сельском хозяйстве расход кормов отражается в

учете в зависимости от содержания в них кормовых единиц или обменной энергии, соответственно, в центнерах кормовых единиц, мегаджоулях).

Натуральные измерители используются в учете главным образом для получения данных о наличии, состоянии, движении и использовании имущества: основных средств, нематериальных активов, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции, товаров и других материальных ценностей. Применение в учете натуральных измерителей с учетом сортности, химического состава и т.п.

позволяет иметь не только количественные показатели, но и качественную характеристику материальных ценностей.

Учет с использованием натуральных измерителей необходим для контроля за соблюдением норм расхода материальных ресурсов, выполнения плана выработки, производительности труда и др. Выпуск продукции по ассортименту и выполнение объемов работ контролируется также главным образом с помощью натуральных показателей.

Однако натуральный учет, имея большое контрольное значение, все же ограничен в своем применении. Дело в том, что натуральные измерители не дают возможности обобщенно отражать разнородные по своим физическим свойствам объекты (материальные ценности). Нельзя, например, сложить вместе и учитывать информацию по разнородным видам готовой продукции, хотя меры измерения будут одни и те же - центнеры, килограммы. Поэтому натуральные измерители применяются лишь для характеристики однородных объектов отражения (управления) натурального учета.

Трудовые измерители применяются для учета количества затраченного рабочего времени. Они выражаются в минутах, часах, днях и т.д.

На основе трудовых измерителей начисляется заработная плата персоналу организации и рассчитываются трудовые показатели (выработка за день, смену и т.п.).

Трудовые измерители в большинстве случаев применяются в сочетании с натуральными измерителями, что позволяет контролировать количество выполненной в единицу времени работы. Трудовые измерители позволяют также исчислять производительность труда и определять трудоемкость производства продукции (работ, услуг).

Трудовые измерители в отличие от натуральных показателей позволяют сравнивать между собой некоторые разнообразные показатели, например, при исчислении показателей нормирования рабочего времени. Однако трудовые измерители не пригодны для обобщения трудовых затрат на производство разнородных видов продукции (работ, услуг) разных видов производств и деятельности организаций.

Денежные измерители применяются для обобщения и отражения информации о стоимостной оценке имущества, обязательств и хозяйственных процессов организации. Они являются универсальными измерителями и выражаются в рублях и копейках. С помощью денежных измерителей организуется обобщенный учет имущества и обязательств, исчисляются затраты на производство продукции (работ, услуг), определяются результаты хозяйственно-финансовой деятельности (прибыль, убыток), обобщается информация об имуществе и обязательствах организации в балансе, составляется и анализируется бухгалтерская (финансовая) отчетность и т.д.

Весьма широко денежные измерители используются в учете и контроле расчетно-кредитных операций, капитала и резервов организаций.

1.5. Виды хозяйственного учета и их характеристика

В системе хозяйственного учета выделяются три взаимосвязанных вида: оперативный, статистический, бухгалтерский.

Каждый из видов хозяйственного учета отличается друг от друга характером и составом отражаемых явлений, областью и масштабами применения, назначением, методами и способами наблюдения.

Оперативный учет используется для наблюдения за отдельными явлениями хозяйственной жизни и оперативного получения информации о них, которая необходима для осуществления текущего управления организацией и ее подразделениями, а также для контроля за отдельными хозяйственными процессами и явлениями финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. С помощью оперативного учета управленческому персоналу поступает информация о движении материальных ресурсов в организации, об объемах выпущенной продукции, ее отгрузки и реализации, о наличии материально-производственных запасов (материалов, товаров, топлива и др.). Источником информации для получения таких данных могут быть как документы, так и данные, полученные по телефону, телетайпу, факсу, интернету, электронной почте, в устной форме.

С помощью оперативного учета осуществляется ежедневное наблюдение за использованием рабочего времени, выполнением норм выработки, за ходом снабжения производства сырьем и материалами, за выполнением договорных отношений с поставщиками, покупателями и заказчиками, за использованием техники, за соблюдением технологических норм затрат на производство и т.д.

Таким образом, основной задачей оперативного учета является оперативное предоставление объективной, достоверной, уместной и полезной информации для непосредственного руководства хозяйственной деятельностью организаций.

Статистический учет применяется при изучении явлений, носящих массовый характер, количественная характеристика которых рассматривается в непосредственной связи с качеством. Статистика собирает и обобщает информацию о состоянии экономики, тенденциях ее развития, о движении рабочей силы, товаров, ценных бумаг, материальных запасов, росте производства продукции, численности и состава населения по возрасту, полу, профессиям, национальному составу и т.п. Таким образом, статистика

отражает не только экономические процессы материального производства, но и охватывает другие стороны экономической, социальной и даже политической жизни общества. Статистика отражает хозяйственные явления в любых показателях (трудовых, натуральных, денежных) в зависимости от свойств исследуемых явлений. Данные статистики используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективные периоды в масштабах отдельных организаций, районов, субъектов, страны. В статистическом учете применяются специфические способы и приемы получения и обработки данных: наблюдение, группировка, сравнение, индексы, средние величины и др. Статистический учет использует результаты оперативного и бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов. Другие данные общественной жизни собираются статистическим учетом на основе специфических форм статистического наблюдения: переписей, выборочных обследований и др.

Бухгалтерский учет применяется в организациях и охватывает хозяйственные процессы в той мере, в которой они связаны с движением имущества и обязательствами хозяйствующего субъекта. Бухгалтерский учет, таким образом, базируется на всей информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных процессах организации, и поэтому он является сплошным и непрерывным, что не обязательно в статистике и оперативном учете.

Объектами наблюдения бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые экономическими субъектами в процессах их хозяйственной деятельности. В бухгалтерском учете его объекты наблюдения отражаются (оцениваются) в стоимостной (денежной) оценке, так же необязательной в других видах учета. Бухгалтерский учет является звеном, соединяющим хозяйственную деятельность и лиц, принимающих решения. Каждый хозяйственный факт в бухгалтерском учете

оформляется документом, который имеет правовую основу, т.е. согласно ему устанавливается ответственность за выполненную хозяйственную операцию, а следовательно, документ приобретает юридическую силу. В бухгалтерском учете используются особые, только ему присущие, методические приемы и способы получения и обработки данных (бухгалтерские счета, двойная запись, балансовое обобщение и др.).

Бухгалтерский учет обязаны вести все юридические лица, действующие на территории страны. Кроме того, бухгалтерский учет доходов и расходов должны вести все граждане, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Основные отличия бухгалтерского учета от других видов - статистического и оперативного - состоят в том, что предмет бухгалтерского учета ограничивается рамками экономического субъекта (организации).

Рассмотренные виды учета - оперативный, статистический и бухгалтерский - имеют каждый свое назначение, состав учитываемых объектов, цели и задачи их отражения. Вместе с тем все виды учета взаимосвязаны, дополняют друг друга и составляют систему хозяйственного учета в Российской Федерации. Использование информации всех трех видов учета как целостной информационной системы, позволяет организациям принимать обоснованные управленческие решения в деле повышения эффективности их производственной и хозяйственно-финансовой деятельности.

2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ, ФУНКЦИИ И ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЕ ПРИНЦИПЫ

2.1. Сущность, содержание, задачи и функции бухгалтерского учета

В соответствии с новым Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (от 06.12.2013г. №402-ФЗ) **«Бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составления на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности».**

В старом Федеральном законе «О бухгалтерском учете» (от 21.11.1996 г. №129-ФЗ) определено: **«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».**

В данном определении отражены основные этапы учетного процесса – вначале любой хозяйственный объект наблюдается, потом информационно измеряется, далее регистрируется факт хозяйственной жизни, связанный с данным объектом, затем осуществляется дальнейшая обработка учетной информации для ее передачи пользователям.

Вместе с тем, данное определение бухгалтерского учета является недостаточным, так как не полностью раскрывает его сущность как научной категории и прикладной дисциплины.

Известный ученый экономист Я.В. Соколов, глубоко исследуя природу бухгалтерского учета, установил: «Бухгалтерский учет (счетоведение) есть наука о сущности и структуре сущности факторов хозяйственной жизни» [98, с. 14]. «Бухгалтерский учет (счетоведение) – это практический организованный процесс наблюдения, регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи данных о фактах хозяйственной жизни. Его задача – представление информации для принятия управленческих решений» [98, с. 15]. Эти определения бухгалтерского учета как науки и как действия (практика) являются исчерпывающими. Они раскрывают сущность бухгалтерского учета, имеют существенное:

методологическое значение в дальнейшем развитии бухгалтерского учета (счетоведения) в научном плане; дидактическое значение в учебном процессе; организационно- практическое значение для правильности понимания назначения учета, решения задач, стоящих перед бухгалтерским учетом и организации практического его ведения в хозяйствующих субъектах по строгой последовательности (в соответствии с основной процедурой).

Как организованная система и научный предмет, бухгалтерский учет имеет материальное основание, то есть содержание, обуславливающее его изменение и развитие. Содержание бухгалтерского учета определенным образом организовано. Способом организации, выражения и существования содержания бухгалтерского учета является его форма. Дать четкие, исчерпывающие определения понятий «содержание» и «форма» нелегко. Понятия эти древние, а как категории – исторические, многообразные, с несколько размытыми значениями.

С развитием бухгалтерского учета эти понятия уточнялись, дополнялись в работах отечественных ученых. Ведущей стороной в развитии бухгалтерского учета является его содержание.

Изменения начинаются, и в том числе в совершенных рыночных условиях, с содержания. Это связано, с одной стороны, с развитием новых хозяйственных связей и экономических отношений между субъектами предпринимательства, требующих бухгалтерскую информацию соответствующего содержания, с другой стороны, с потребностью полной, достоверной, оперативной и полезной информации для управления организациями и их сегментами.

В современных условиях старые формы бухгалтерского учета (мемориально – ордерная, журнально – ордерная, упрощенная и т. д.) уже перестают соответствовать его изменившемуся быстрыми темпами содержанию и становятся тормозом дальнейшего не только развития, но и эффективного функционирования данной системы как функции управления.

Поэтому выбор и разработка гибких форм бухгалтерского учета – одна из самых важных задач развития бухгалтерского учета (см. главу 8).

Определение содержания бухгалтерского учета встречается очень редко как в научной литературе, так и в учебниках и учебных пособиях. С.К.Татур отмечал, что под содержанием бухгалтерского учета следует понимать «... сведения, которые в нем отражаются» [100, с.3]. Я.М.Гальперин считал: «Содержанием учета являются процессы хозяйственной жизни» [31, с.3]. Современные авторы содержание бухгалтерского учета определяют также неоднозначно. Так, В.П.Астахов отмечает: «Содержание бухгалтерского учета определяет система наблюдения хозяйственной жизни соответствующего экономического субъекта» [11, с. 31]. Профессор Я.В.Соколов в совместной работе с профессором В.М. Палием подчеркивает: «У бухгалтерского учета есть свое содержание, составляющее предмет науки» [84, с.41]. В более поздней работе, указанные ученые конкретизировали определение содержания бухгалтерского учета как информации о фактах хозяйственной жизни [83, с.23]. В.Г. Ширококов определяет содержание бухгалтерского учета как «... совокупность экономической информации о состоянии производственно-хозяйственной и финансовой деятельности хозяйствующих субъектов, регистрируемой и систематизируемой при помощи элементов метода бухгалтерского учета и используемой для потребностей управления» [111, с.116].

Содержание бухгалтерского учета, с расширенной точки зрения, в современных условиях можно определять также, как совокупность его информации, выражающей признаки связей во времени и пространстве отражаемых фактов хозяйственной жизни и обладающей определенными свойствами и качественными характеристиками для управления хозяйственными процессами организации. Информация должна отвечать потребностям внутренних и внешних пользователей информации. Поэтому в основу организационного и

методологического совершенствования бухгалтерского учета должен быть положен исследование информационных потребностей пользователей. Удовлетворение растущих информационных потребностей внутреннего управления и внешних пользователей (особенно инвесторов, кредиторов и налоговых органов) требует выполнения бухгалтерским учетом его определенного назначения - функций и поставленных перед ним задач (стратегический замысел).

Главная цель бухгалтерского учета заключается в формировании своевременной количественной и качественной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, ее сегментов, необходимой для осуществления управления хозяйственными процессами и принятия управленческих решений на различных уровнях организационной структуры экономического субъекта.

В процессе бухгалтерского учета решаются следующие задачи:

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

Система управления любой организации неразрывно связана с бухгалтерским учетом. Бухгалтерский учет является функцией управления, так как в системном бухгалтерском учете отражается фактическая информация по каждому виду имущества, материальных, трудовых и денежных ресурсов, что позволяет осуществлять управление эффективностью производственной и хозяйственно-финансовой деятельности организаций.

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций, основными из которых являются: контрольная, информационная, обратной связи, обеспечения сохранности собственности, прогностическая, оценочно – сравнительная, перераспределения доходов между хозяйствующим субъектом и государством, самоорганизации и самоорганизации системы, социальная.

Контроль - это процесс обеспечения достижения организацией поставленных целей и выполнения задач хозяйственно-финансовой деятельности.

Процесс контроля состоит из установки нормативов, измерения фактически достигнутых результатов и проведения корректировок в том случае, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных (запланированных).

Функция контроля - это такая характеристика управления, которая позволяет выявить проблемы и скорректировать соответственно деятельность организации до того, как эти проблемы перерастут в кризис. Так, одна из важнейших причин необходимости осуществления контроля состоит в том, что любая организация безусловно обязана обладать способностью вовремя фиксировать свои ошибки и исправлять их до того, как они повредят достижению целей организации. Сопоставляя реально достигнутые результаты с запланированными, руководство организации получает возможность определить, где организация добилась успехов, а где потерпела неудачу. Другими словами, один из важнейших аспектов контроля

состоит в том, чтобы определить, какие именно направления деятельности организации наиболее эффективно способствовали достижению ее важнейших целей.

Контроль - это критически важная и сложная функция учета и управления. Одна из важнейших особенностей контроля, которую следует учитывать в первую очередь, состоит в том, что контроль должен быть всеобъемлющим. Каждый руководитель, специалист, независимо от своего ранга, должен осуществлять контроль как неотъемлемую часть своих должностных обязанностей, даже если никто ему специально это не поручал.

Контроль есть фундаментальнейший элемент процесса управления. Ни планирование, ни создание организационных структур, ни мотивизацию нельзя рассматривать полностью с отрывом от контроля. Действительно, фактически все они (функции управления) являются неотъемлемыми составляющими общей системы контрольной среды в данной организации.

Одной из главных функций бухгалтерского учета в системе управления организацией является **информационная функция**. Так, основой разработки и реализации управленческих решений является соответствующая информация о состоянии управляемого объекта и его окружения, выполнении управляющих команд и выходных обобщающих результатах.

Учет является важнейшим источником информации о различных объектах управления для различных управленческих служб организации, ее подразделений, которые, используя эту информацию, вырабатывают и принимают необходимые управленческие решения. Информационная система управления состоит из взаимосвязанных подсистем (технической, технологической, экономической и др.). Среди всех указанных подсистем экономическая занимает наибольший удельный вес по объему и значимости в принятии решений. На долю бухгалтерской информации приходится более 71% общего объема экономической информации. Бухгалтерский учет

фиксирует и накапливает всестороннюю информацию о состоянии и движении имущества, обязательств и результатах хозяйственных процессов организации.

Данные бухгалтерского учета широко используются в оперативном и статистическом учете, для планирования, прогнозирования, контроля, анализа процессов с целью выработки управленческих решений и стратегии использования ресурсов в соответствующей производственной деятельности организации. Кроме того, бухгалтерская информация широко используется в бизнесе внутренними и внешними пользователями финансовой информации.

Функционирование системы управления немислимо без выполнения бухгалтерским учетом функции **обратной связи**. Обратная связь с помощью бухгалтерской информации используется для осуществления контроля за выполнением плановых показателей, установления и в последующем устранения различных недостатков, выявления неиспользованных резервов производства и определения степени их мобилизации, выбора различных альтернатив, принятия управленческих решений по изменению (корректировке) направлений работы (деятельности) организации.

Аналитическая функция бухгалтерского учета заключается в использовании бухгалтерской информации для анализа производственной и хозяйственно-финансовой деятельности организации и ее подразделений. Путем проведения анализа устанавливается влияние различных факторов на эффективность использования производственных ресурсов, окупаемость затрат выпуском продукции, прибыльность (рентабельность) реализованной продукции и т.д. Кроме того, аналитическая функция бухгалтерского учета проявляется при изучении целесообразности системы принятых и эффективности совершенных управленческих решений: путем анализа и системной оценки обоснованности этих решений, составления планов и прогнозов, а также установления причин выявленных отклонений.

Функция обеспеченности сохранности собственности достигается путем использования бухгалтерской информации при проведении фактических и документальных проверок, независимого аудита и т. п. наличия и движения активов и обязательств хозяйствующего субъекта.

Прогностическая функция означает диагностика и прогнозирование финансового состояния и платежеспособности организации на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, прогнозирование хода производственных процессов путем использования гибких бюджетов, смет и т. п.

Оценочно – сравнительная функция проявляется, в основном, в управленческом учете путем соизмерения затрат и результатов, оценки эффективности деятельности центров ответственности и целом организации.

Функция перераспределения доходов между хозяйствующим субъектом и государством осуществляется через налоговые расчеты и обязательные платежи. При развитии данной функции учета в последствии отпадает спорный вопрос и необоснованные утверждения о выделении из системы бухгалтерского учета так называемого «налогового учета».

Функция самоорганизации и саморегуляции означает, что через особые управляющие (процессорные) механизмы структура системы бухгалтерского учета постоянно воздействует на характер функционирования и развития подсистем управленческого и финансового учета в соответствии с изменяющимися внешними условиями и средой управления. Функционирование в данном случае означает выполнение функций и осуществление процессов коммуникаций информации. Поскольку система бухгалтерского учета представляет собой единство подсистем финансового и управленческого учета, и существование одной без другой невозможно, то функционирование и изменение финансового учета осуществляется во взаимосвязи с управленческим учетом и наоборот.

Социальная функция бухгалтерского учета проявляется путем формирования в бухгалтерском учете различных резервов для

финансирования работ по ликвидации последствий экологических, стихийных и других чрезвычайных ситуаций; использования информации бухгалтерского учета для стимулирования труда работников, а также определения уровня доходов различных категорий работников организаций; развития у аппарата управления новых мировоззренческих отношений и чувства ответственности за свою деятельность и т.д.

Все функции бухгалтерского учета взаимосвязаны, взаимообусловлены с функциями управления, научными способами и методическими приемами самого метода бухгалтерского учета. Совершенствование управления неразрывно связано с развитием системы бухгалтерского учета, так как невозможно осуществлять такие функции управления организацией, как планирование, прогнозирование, организацию и регулирование без использования для этих целей учетной информации.

2.2. Дифференциация бухгалтерского учета на подсистемы финансового и управленческого учета

Система управления эффективностью производства в условиях рыночной экономики предполагает совершенствование бухгалтерского учета в соответствии с требованиями развития всего хозяйственного механизма, а также оперативного, тактического и стратегического управления. Это обуславливает необходимость в ориентации развития учета на комплексный и системный подходы.

В соответствии с этим бухгалтерский учет следует рассматривать как постоянно развивающуюся сложную организационную (искусственную) систему. Для него характерны «системные эффекты» - появление новых свойств в условиях рынка, возникающих в результате взаимодействия элементов (это следствие), причиной которых являются потребности различных пользователей и системы управления информацией нового качественного содержания. Поэтому в современных условиях возникает необходимость осуществлению дифференциации таких подсистем

бухгалтерского учета, как бухгалтерский финансовый учет и бухгалтерский управленческий учет, а также интеграции его функций с другими функциями управления. Это можно объяснить рядом причин. Так, финансовый и управленческий учет являются организованными подсистемами бухгалтерского учета с ярко выраженными системными связями, чертами целостности в среде их окружения. Они прошли в процессе их развития последовательные этапы усложнения, что требует их относительной дифференциации. Поэтому, бухгалтерский учет как система (наблюдений, измерений, обработки и передачи информации пользователям) подразделяется на финансовый и управленческий учет.

Финансовый учет охватывает информацию, которая используется не только для внутреннего управления, но и сообщается сторонним пользователям, т.е. контрагентам данной организации. Финансовый учет аккумулирует информацию об имуществе и обязательствах организации, ее собственном капитале, финансовых результатах и т.д. По данным финансового учета составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность, показатели которой используются для анализа и оценки финансового состояния и платежеспособности организации, ликвидности ее активов и для других характеристик. Цель бухгалтерского финансового учета – показать «как это было», то есть включает в свою структуру и формирует информацию «исторического» (произошедшего) характера прошлых или уже совершенных фактов хозяйственной жизни.

Таким образом, содержание информации бухгалтерского финансового учета пригодно для оценки финансово-экономического состояния организации в целом, а осуществить аналитическую оценку деятельности бригад, цехов, хода технологических процессов, переделов, фаз, циклов производства, эффективности отдельных видов производства готовой продукции, запасов собственного производства и т.п., практически невозможно. Бухгалтерский финансовый учет, в отличие от управленческого, не позволяет в полной мере осуществлять вертикальную и горизонтальную

интеграцию учетных блоков, а также интеграцию с другими функциями управления.

Итак, отвергая суммативный подход к выделению «налогового учета» из системы бухгалтерского учета, механически сводящий ее к сумме частей, нельзя и фетишизировать абсолютную целостность учета, когда речь идет о его подсистемах - финансовом и управленческом учете (такая дифференциация имеет не только практическое значение, но и важное методологическое значение в развитии науки счетоведения). Вместе с тем, развитие этих подсистем бухгалтерского учета должно происходить в единстве и во взаимосвязи в прогрессивном направлении. Прогрессивный тип развития связан с повышением уровня организации системы бухгалтерского учета, предполагающий такую дифференцию и интеграцию элементов и связей системы, которая повышает степень ее целостности, ее приспособленности к среде, функциональную эффективность, структурную, функциональную «пластичность» (гармоничность) и обеспечивает высокий потенциал развития. Понятие «прогресс» применительно к развитию бухгалтерского учета несет в себе идею единства его исторического процесса, преемственности, сохранение современных достижений отечественной науки счетоведения и практики счетоводства.

Управленческий учет основывается на статической и динамической концепции бухгалтерского учета и охватывает все виды учетной информации, (то есть в свою структуру, наравне с информацией о прошлых событиях, включает оценки и бюджеты на будущее), которая измеряется, обрабатывается и передается для внутреннего использования в управлении организацией и ее сегментами. При этом информация управленческим аппаратом используется для планирования, прогнозирования, контроля, анализа, принятия управленческих решений и регулирования. Процесс подготовки такой информации включает: выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому персоналу (менеджерам, специалистам и т.д.)

для осуществления функций управления. Этот процесс может существенно отличаться от того, что используется в финансовом учете (табл. 2.1). Несмотря на большие различия между управленческим и финансовым учетом, большинство элементов финансового учета можно найти в управленческом учете. Это касается объективности и оперативности первичной информации. Носителями такой информации являются первичные документы. Иной порядок привел бы к необходимости дублирования сбора первичной информации.

Таблица 2.1. Сравнение финансового и управленческого учета

Область сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1	2	3
1. Обязательность ведения	Требуется по законодательству	По решению администрации
2. Пользователи информации	Сторонние организации и лица	Различные уровни внутреннего управления
3. Цель учета	Составление финансовой отчетности для сторонних организаций и лиц	Оказание помощи в управлении деятельностью организации
4. Виды системы бухгалтерского учета	Система двойной записи	Не ограничен двойной записью, используется любая система
5. Используемые измерители	В основном денежный измеритель	Информация, как в денежном, так и в натурально-вещевом выражении
6. Свобода выбора (основные положения)	Обязательное следование общепринятым принципам бухгалтерского учета	Нет норм и ограничений
7. Основной объект учета и отчетности	Организация в целом	Структурные подразделения организации
8. Частота составления отчетности	Периодически, на регулярной основе	По мере необходимости
9. Степень надежности информации	Требуется объективность	Зависит от целей и задач управления
10. Базисная структура	Одно основное равенство: активы = обязательства + капитал собственников экономического субъекта	Различна в зависимости от цели использования информации
11. Степень ответственности по закону	Ответственность за организацию учета несет руководитель	Фактически никакой

Продолжение таблицы 2.1.

1	2	3
---	---	---

12. Степень точности информации	Требуется точность информации	Может быть использована приближительная информация
13. Различие в масштабах учета	В финансовой отчетности должен быть представлен материал о деятельности всей организации	В фокусе управленческого учета находятся отдельные сферы деятельности организации
14. Различие во временной соотнесенности информации	Финансовые отчеты представляют информацию об уже совершившихся операциях	Представляет информацию, носящий характер прогноза и информацию о том, что уже имело место

Несмотря на то, что возросший интерес к проблемам управленческого учета очевиден, далеко не всегда можно наблюдать среди специалистов единое мнение по вопросам о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием, теории учета. Поэтому в современных условиях даже небольшой стабилизации экономики, когда в организациях активно развивается искусство самоуправления и получают более широкое применение экономические методы управления, ориентированные на получение максимальной прибыли, особенно важно и актуально осознать явление управленческого учета и его применимость в организациях. Для этого необходимо познание и осмысление западного управленческого учета, а также возможностей отечественной учетно-аналитической школы, ее прогрессивных методов, их использования в сочетании с методами из международного опыта бухгалтерского учета в условиях рынка. По поводу определения сущности управленческого учета в экономической литературе встречаются самые разные точки зрения [35; 87; 39; 43; 96; 90; 120; 73; 36].

Одни авторы сущность управленческого учета рассматривают слишком узко, сведя к концентрации данных для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), то есть отождествляют управленческий учет с производственным, другие авторы - слишком широко, характеризуя управленческий учет как систему, охватывающую такие функции как учет, планирование, контроль и др. Управленческий учет, без

всякого сомнения, как и финансовый учет, является составной частью информационной системы хозяйствующего субъекта предпринимательства. Но, например, планирование и контроль являются самостоятельными подсистемами общей информационной системы организации, а также самостоятельными (но во взаимосвязи с другими системами и функциями) функциями управления. Поэтому управленческий учет не может быть одновременно системой планирования, системой контроля, системой анализа. Каждая из этих систем информации поставляет новые сведения, позволяющие расширить запас знаний конечного потребителя, а также улучшить хозяйственные процессы. Каждая из приведенных систем имеет структуру, входы и выходы сообщений, закон поведения системы, цели и ограничения, принципы построения и функционирования.

Иногда сущность управленческого учета определяется как интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития. В данном определении прилагательное «интегрированный» также достаточно спорно, так как предполагает, что в рамках одной организованной системы существует несколько частей других систем, что на самом деле не так [88].

Управленческий учет является частью (подсистемой) бухгалтерского учета для объективного отражения фактов хозяйственных процессов (снабжения, производства, продажи), а также подготовки и представления информации внутренним пользователям, необходимой для контроля, анализа, принятия управленческих решений, регулирования, планирования и прогнозирования. Аналогичное определение управленческому учету дают известные ученые А.Д. Шеремет, А.Д. Шапигузов, В.П. Суйц и др. [106, с.17].

Таким образом, управленческий учет служит должностным лицам (администрации и менеджерам организации) внутри организации, представляя им информацию для принятия решения, планирования, контроля

и регулирования. Отсюда следует, что управленческий учет является информационной базой всех функций управления и способствует координации работы всех экономических служб организации. В этом заключается интегрирующая роль не системы управленческого учета, а управленческой бухгалтерии экономического субъекта. Аналогичное мнение высказывает М.А. Вахрушина [24, с.12].

Обоснованность сделанных определений и выводов по поводу сущности, экономической природы и назначения управленческого учета можно подкрепить толкованиями сущности управленческого учета в работах видных зарубежных ученых. В нашей стране данный вопрос в научной литературе находится на стадии обсуждения. Зарубежные ученые Л.Килоуф и В.Лейнигер, С.Ройборн считают: «Управленческий учет – это процесс поиска, измерения, накопления, анализа, обработки, объяснения и обмена финансовой информацией, используемой управлением предприятия в целях планирования и контроля за деятельностью предприятия для обеспечения постоянной ответственности персонала фирмы за рациональное использование ее ресурсов» [118; 119]. Дж.Арнольд и Т.Хоуп определяют управленческий учет как систему накопления и обработки информации для менеджеров, применяющих управленческие решения о путях и методах распределения внутренних ресурсов предприятия [116]. Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер и С. Датар отмечают: «Система управленческого учета существует для внутренних пользователей, измеряет и обрабатывает финансовую и другую информацию, которая помогает менеджерам в достижении целей организации. Центральной идеей управленческого учета является принцип «разные затраты для различных целей» [108, с.8].

Все выше изложенное позволяет сделать вывод, что управленческий учет – это не самостоятельный вид учета, а является частью, подсистемой общей системы бухгалтерского учета, которая углубляет и конкретизирует бухгалтерский учет на аналитическом уровне для более эффективного выполнения предписанных функций и обслуживания других

функций управления (планирования, контроля и регулирования и др.).

Управленческий учет – связующее звено между учетным процессом и управлением организацией. В современных условиях необходимо, чтобы в рамках системы бухгалтерского учета принимали во внимание не только внутренние факторы микросферы, но и учитывали внешние факторы макросферы, например, инфляционные процессы, риски и др. В бухгалтерском учете должны найти также отражение показатели эффективности производства и степени влияния на них различных внутренних и внешних факторов. Возможность реализации такого подхода отдельные экономисты видят на базе создания концепции стратегического учета [18]. С таким подходом решения данной проблемы необходимо согласиться, когда речь идет об оценке имущества организации как экономической категории собственности на основании бухгалтерских балансов различной модификации. Например, при оценке стоимости предприятия как имущественного комплекса, в различных условиях и ситуациях. Чтобы эффективно конкурировать и функционировать в современном мире бизнеса, организация должна постоянно заниматься сбором и анализом огромного количества информации об отрасли, рынке, конкуренции и других факторах. Достоверной фактической информацией систему как текущего (оперативного) управления, так и стратегического управления, в т.ч. стратегического планирования обеспечивает бухгалтерский управленческий учет. Поэтому управленческий учет по отношению ко всей системе стратегического управления должен выступать как один из элементов, способствующих реализации стратегического плана организации, путем: представления для системы управления соответствующей информации; использования краткосрочных тактик (бюджетов, норм, лимитов); соблюдения разработанной учетной политики (руководство для действий и принятия учетных решений); соблюдения последовательности всех принятых в организации правил ведения управленческого учета. Таким образом, правильное понимание сущности

управленческого учета очень важно для определения границ, функций, предмета и объекта познания, а также разработки организационно - методических аспектов его ведения. Понимание сущности управленческого учета необходимо и для того, чтобы не допустить ошибки при внедрении данной системы, так как этот учет может отличаться вариантносью, методическими и техническими аспектами. Вместе с тем отдельные авторы работ считают, что обособление управленческого учета от общей системы бухгалтерского учета является мало оправданным в системе хозяйственной необходимости. Гораздо большее право на существование имеет, отмечает М.Ю. Медведев [64, с.8], классификация учета: на научную дисциплину, называемую счетоведением, и прикладную, называемую счетоводством. Такая классификация учета по отношению к решениям задач предложена известным российским ученым Е.Е.Сиверсом (1852 - 1917 гг.).

Бухгалтерский учет как наука (мысль) представлен счетоведением, а как действие, как практическая работа – счетоводством [98, с.9]. Такая классификация не принята в международной теории и практике бухгалтерского учета, хотя и является более обоснованной с точки зрения представления бухгалтерского учета как науки и как вида практической деятельности бухгалтеров. Тем не менее, целесообразнее придерживаться международной терминологии и дифференциации (финансовый учет, управленческий учет) в связи с необходимостью международной гармонизации и стандартизации бухгалтерского учета для практической работы. Взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом, как составные части общей системы бухгалтерского учета, представлена ниже

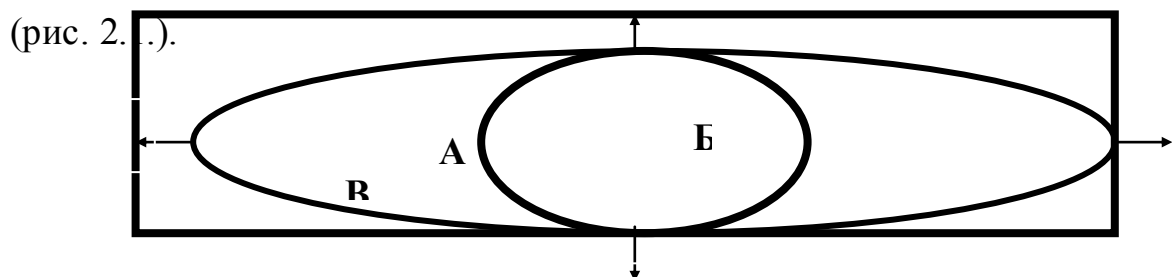


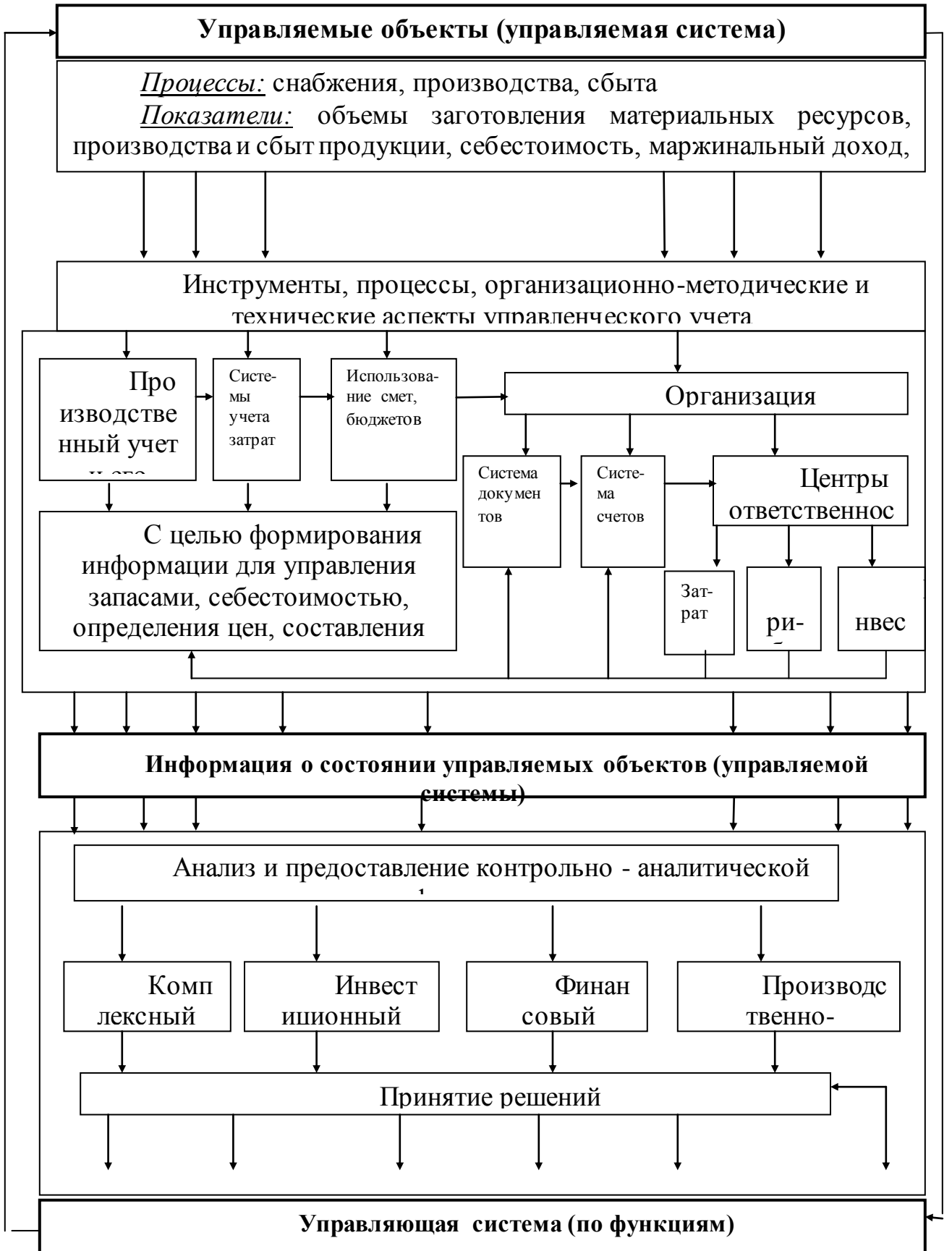
Рис.2.1. Соотношение и взаимосвязь управленческого и финансового учета

Область $A + B$ – представляет собой управленческий учет в широком смысле (A – управленческий учет в интересах внутреннего управления, B – управленческий учет в интересах внутренних и внешних пользователей), область $B + B$ – финансовый учет в широком смысле (B – финансовый учет в интересах внешних пользователей). В целом же область $A + B + B$ – представляет собой бухгалтерский учет (где $v_{\text{н}}$ - внутренние пользователи информации, $v_{\text{н}}$ - внешние пользователи информации).

Информационной базой управленческого учета являются: бухгалтерский учет, оперативно-технический учет, статистический учет, а также технологические и другие данные. Реализация содержания управленческого учета осуществляется через функции управления: прогнозирование, планирование, нормирование, учет по центрам ответственности, анализ хозяйственной деятельности, организация деятельности, контроль и регулирование. Управленческий учет путем системного применения инструментов (методов учета, систем учета и др.) обеспечивает взаимодействие функций бухгалтерского, оперативно-технического и статистического учета с функциями прогнозирования, планирования, организации, экономического анализа, контроля и регулирования.

Виды деятельности, происходящие в реальной действительности, в управленческом учете фиксируются - входная информация, которая в учетной информационной системе обрабатывается и составляется выходная информация, отвечающая различным требованиям управления.

Выступая, как подсистема бухгалтерской системы информации, управленческий учет одновременно становится методом и инструментарием обоснования управленческих решений. Он становится также одним из средств для успешного выполнения других функций управления посредством коммуникационных процессов между управляющей системой и управляемой системой по всем иерархическим уровням управления (рис. 2.2).



Планирование	Организация	Регулирование	Контроль	Нормирование	Прогнозирование
--------------	-------------	---------------	----------	--------------	-----------------

Рис. 2.2. Взаимосвязь управленческого учета с другими функциями и его место в системе управления организации

Этим и определяется место управленческого учета в системе управления организацией и ее сегментами (центрами ответственности). Управление организацией и ее сегментами через коммуникационные процессы обмена информации управленческого учета происходит путем формирования информации об отклонениях от норм (лимитов, нормативов, смет и др.) затрат, себестоимости по местам возникновения, носителям затрат, объектам учета затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам. Эти сведения предварительно систематизируются, обобщаются путем интерпретации и передаются менеджерам в виде понимаемой, уместной информации для принятия управленческих решений.

Кроме того, управленческий учет формирует реальную информацию, начиная с подразделений (центров ответственности) или даже отдельных видов производств и кончая организацией в целом, об объемах заготовок материально – производственных запасов, о производстве продукции, выполнении работ (оказании услуг) в натуральных и стоимостных единицах измерений.

Эта информация используется для оперативного расчета маржинального дохода и прибыли по видам производств, сегментам и в целом по организации путем применения внутрихозяйственных трансфертных цен. Такая последовательность процессов и формирования информации управленческого учета полностью отвечает модели управления «затраты – выпуск – результат». Приведенные особенности управленческого учета позволяют сделать вывод о том, что основное значение его сводится к следующему:

- представление необходимой информации администрации для управления и принятия решений;
- учет реальных затрат и исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг), анализ отклонений фактических результатов от установленных норм, стандартов, смет, прогнозов;
- определении окупаемости переменных затрат выпуском продукции и суммы возмещения постоянных издержек, а также определение финансовых результатов по изделиям или их группам, технологическим процессам (переделам), центрам ответственности и видам деятельности.

Таким образом, наиболее сходный фактор финансового и управленческого учета состоит в том, что данные и финансового и управленческого учета используются для принятия решений.

Так, данные финансового учета помогают инвесторам в оценке перспектив развития организации, а данные управленческого учета используются менеджерами для решения широкого круга проблем управления, например, при определении цен, необходимости приобретения материалов или производства их внутри организации и др.

Отсюда следует также, что управленческий учет в современных условиях в нашей стране, а конкретно в организациях будет использоваться не с целью «... уклониться от уплаты должных налогов» [38], не с целью «... дезинформации конкурентов, профсоюзов, трудящихся масс, а иногда и акционеров» [68], не с целью «...скрывать действительные данные от трудящихся» [91], а с целью повышения эффективности системы управления процессами расширенного воспроизводства (снабжения, производства, продажи), себестоимостью, ценообразованием, объемами продукции (работ, услуг), маржинальным доходом и прибылью на всех иерархических ступенях организационной структуры и уровнях управления организаций.

2.3. Пользователи бухгалтерской информации в рыночной экономике

В международной практике бухгалтерский учет часто называют «языком» бизнеса. Это связано с международной интеграцией экономических процессов и, следовательно, гармонизацией и стандартизацией бухгалтерского учета на международном уровне.

В экономических отношениях между участниками бизнеса широко используются данные бухгалтерской (финансовой) отчетности. На языке бухгалтерского учета, то есть на «языке» бизнеса для общения деловых людей (участников рынка), соответствующая информация доводится до его пользователей. Все пользователи бухгалтерской информации имеют возможность использовать единые приемы и способы чтения и анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как в Российской Федерации бухгалтерский (финансовый) учет во всех организациях (независимо от формы собственности и отраслевой принадлежности) ведется строго в соответствии с общепринятыми принципами, требованиями и правилами.

Существуют довольно много пользователей бухгалтерской информации, требования которых к этой информации самые различные.

Пользователей бухгалтерской информацией можно разделить на три группы: внутренние пользователи информации, сторонние (внешние) пользователи информации с прямым финансовым интересом; сторонние (внешние) пользователи информации с непрямым (косвенным) финансовым интересом (рис.2.3).

Внутренние пользователи бухгалтерской информации – это администрация организации, ее менеджеры, собственники (акционеры), специалисты и руководители подразделений, совет директоров. Администрация пользуется учетной информацией на всех этапах системы управления при: планировании, прогнозировании, организации деятельности, контроле, анализе и регулировании. Все действия администрации направлены на обеспечения платежеспособности и финансовой устойчивости организации.



Рис. 2.3. Пользователи бухгалтерской информации

Собственников, учредителей и акционеров организации больше всего интересует прибыльность, размер чистых активов и ликвидность (соотношение платежных средств и обязательств). Менеджеров больше всего интересует информация о норме прибыли, сумме денежных средств, себестоимости и прибыльности производства отдельных видов продукции (работ, услуг) и т.п.

Сторонние пользователи бухгалтерской информации с прямым финансовым интересом – это имеющиеся или потенциальные инвесторы, займодавцы, поставщики, подрядчики и другие кредиторы. Они в основном пользуются информацией бухгалтерской (финансовой) отчетности. По ее данным делают выводы о том, каковы финансовые перспективы

организации в будущем, стоит ли вкладывать в нее средства, имеет ли организация ликвидные средства, чтобы выплачивать проценты и своевременно погашать долг.

Сторонние пользователи бухгалтерской информации с непрямым (косвенным) финансовым интересом - это налоговые органы (федеральные, на уровне субъектов и районные), регулирующие организации (фондовые биржи, прочие), органы управления (Правительственные органы РФ), другие (профессиональные организации, покупатели и заказчики, аудиторские фирмы, прочие).

Налоговые и финансовые органы имеют право получать не только отчетную, но и всю другую информацию системного учета для проверки правильности уплаты налогов в бюджет и взносов во внебюджетные фонды. Однако эти органы контроля обязаны хранить коммерческую тайну организации. Другим же сторонним пользователям бухгалтерская информация нужна для оценки финансового состояния организации, поскольку это влияет на выполнение заказов, договорных отношений, социальных программ развития и качества жизни работников.

2.4. Основополагающие принципы бухгалтерского учета и требования, предъявляемые к нему

К ведению бухгалтерского учета во всех организациях независимо от организационно-правовой формы, формы собственности и отраслевой принадлежности предъявляются общие требования¹:

1. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной

¹ Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996г. № 129-ФЗ; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 27 августа 1998 г. № 1598.

деятельности) путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов. Рабочий план счетов бухгалтерского учета утверждается организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Министерством финансов Российской Федерации.

2. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) ведется в валюте Российской Федерации – в рублях. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

3. Для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика, предполагающая имущественную обособленность и непрерывность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временную определенность факторов хозяйственной деятельности. Учетная политика организации должна отвечать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности².

4. Полнота – отражение в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

5. Своевременность – своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете.

6. Осмотрительность – большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

7. Приоритет содержания перед формой – отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько

² Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» от 31 декабря 1998 г. № 1673.

из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.

8. Непротиворечивость – тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последующий календарный день каждого месяца.

9. Рациональность – рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

10. В бухгалтерском учете организации текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются отдельно.

11. Основное требование к бухгалтерскому учету в условиях рыночной экономики – это **полезность** его информации для принятия решений различными группами пользователей. Чтобы информация была полезной, к бухгалтерскому учету предъявляются еще и такие требования, как сопоставимость планируемых (прогнозных) и учетных показателей; достоверность учетных данных; оперативность учета; полнота и простота учета; экономичность учета.

12. Сопоставимость планируемых (прогнозных) и учетных показателей необходима, прежде всего для контроля за выполнением планов, прогнозов и заказов, например, по показателям производительности труда, материалоемкости, себестоимости продукции и т.д.

13. Достоверность учетных данных обеспечивается документированием всех хозяйственных операций, правильным осуществлением инвентаризации, стоимостной оценки имущества и обязательств.

14. Оперативность учета состоит в своевременном представлении информации для принятия управленческих решений, составления и предоставления отчетности.

15. Простота учета заключается в том, что бухгалтерская информация должна быть максимально доступной (в установленной форме представлена) всем пользователям.

16. Экономичность учета означает, что затраты на получение бухгалтерской информации должны окупаться полезностью этой информации в системе управления хозяйственными процессами с целью получения дохода (прибыли). Получение же избыточной информации нарушает целостность системы учета и делает ее экономически неоправданной.

Полезность информации зависит также от ее **понятности, уместности и степени надежности.**

17. Понятность – это требование того, чтобы информация была понятной для пользователей, которые обладают определенным уровнем знаний.

18. Уместность. Информация считается уместной или относящейся к делу, если она влияет на экономические решения пользователей и помогает им оценивать явления хозяйственной жизни, принимать решения и т.п.

На уместность информации влияет ее **содержание и существенность (материальность).** Информация считается существенной, если ее отсутствие или неправильная оценка могут повлиять на решения пользователей.

19. Надежность. Информация считается надежной, если она не содержит существенных ошибок или пристрастных оценок и правдиво отражает хозяйственную деятельность. Чтобы быть надежной, информация должна быть **достоверной (правдивой) и стабильной.** Стабильность информации достигается использованием общепринятых принципов и правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Эффективность системы бухгалтерского учета в организациях обеспечивается только при последовательном использовании и соблюдении всех перечисленных требований.

Кроме того, при формировании учетной политики организации, ее оптимизации и претворении в практическую жизнь необходимо прогнозировать и учитывать следующие возможные предположения (гипотезы) – допущения: имущественная обособленность организации; непрерывность деятельности организации; временная определенность фактов хозяйственной жизни; последовательность применения учетной политики организации.

1. Допущение автономности (имущественной обособленности) означает, что активы (имущество) и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций.

2. Допущение действующей организации (непрерывности деятельности) предполагает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

3. Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности предполагает, что 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.

4. Допущение последовательности (последовательности применения учетной политики) предполагает, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

Основной или исходной базой бухгалтерского учета как методологической науки (счетоведения) и как практической деятельности (счетоводства) являются его основополагающие принципы. На их основе в каждой организации разрабатываются стратегические положения и

определяются (выбираются) правила ведения бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Вместе с тем, по составу и перечню принципов бухгалтерского учета нет единого мнения среди специалистов. В экономической литературе последних лет отечественными авторами работ, а также их иностранными коллегами приводятся различные принципы бухгалтерского учета [40; 21; 74; 87; 52]. В этих работах наблюдаются различия не только в перечне принципов, но и в толкованиях данного понятия. Одни авторы работ отождествляют отдельные допущения и требования с принципами бухгалтерского учета [111], другие считают, что между ними есть ряд сходных черт, но и есть существенные различия [109, с.3]. Есть и другое мнение, где говорится, что «... принципы одной науки, выражающие ее основу и являющиеся базовыми для этой науки не могут быть «заимствованы из основ и базовых положений другой науки» [44, с.59].

Следует отметить, что нецелесообразно отождествлять понятия «принципы», «допущения» и «требования». Принцип (от латинского *Principium* основа, начало) - основное, исходное положение какой-либо теории, учения и т.д. [93]. Допущение - предположение, гипотеза [76, с.178]. Требование - правило, условие, обязательное для выполнения [76, с.837]. Не совсем обоснованными являются также утверждения о том, что принципы бухгалтерского учета должны быть постоянными, неизменными во времени. Принципы бухгалтерского учета, как и его функции, не являются чем-то раз и навсегда заданным. Напротив, они исторически изменяются и развиваются, как и сама наука. Более того, развитие принципов и функций представляет собой важную сторону (содержательную) развития самой науки счетоведения. Современная наука счетоведение во многих отношениях существенно отличается от той науки, которая существовала в советский период и раньше. Изменился весь ее облик и характер ее взаимосвязей с остальными экономическими и другими науками. Поэтому возникают новые принципы и новые функции бухгалтерского учета, что связано также с

открытостью данной системы и ее взаимодействием с другими организованными системами хозяйственного механизма и внешней средой. Поэтому «... понимание степени действительной реальности учитываемых объектов зависит, прежде всего, от знания принципов, с помощью которых бухгалтеры эту реальность формируют» [98, с.31].

Исходя из приоритетных направлений развития учета в условиях рыночной экономики, а также учитывая его роль и место в системе управления деятельностью организаций, к основополагающим принципам бухгалтерского учета можно отнести следующие:

1. Принцип сложной организованной системы означает, что система бухгалтерского учета обладает целостной, устойчивой структурой. Систему бухгалтерского учета можно дифференцировать на взаимосвязанные и взаимодействующие подсистемы финансового и управленческого учета, которые не могут существовать одна без другой. Исходя из данного принципа системности следует также, что как в теории, так и на практике дальнейшее членение, например, выделение «налогового учета», будет означать выход за рамки возможного, необходимого, приводящий к разрушению системообразующих связей и упорядоченности бухгалтерского учета.

2. Принцип целостности – система учета должна отвечать задачам управления хозяйственными процессами и информационным потребностям внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Понимание данного принципа означает также то, что все элементы учета, которые не могут влиять на процесс принятия обоснованных решений, как излишние должны быть изъяты из системы учета.

3. Принцип денежного (стоимостного) измерения – это оценка всей хозяйственной деятельности с помощью единого денежного измерителя. В качестве единицы измерения выступает валюта страны (рубль).

4. Принцип двойственности отражения факторов хозяйственной жизни означает, что в бухгалтерском учете любой факт (явление)

хозяйственной жизни отражается: на счетах путем использования двойной записи в диграфическом счетоводстве; в регистрах (книгах) по способу «расход – доход» в униграфическом счетоводстве.

5. Принцип регистрации означает, что все факты хозяйственной жизни организации должны быть зафиксированы путем составления первичных документов и регистров учета.

6. Принцип периодичности – регулярное, периодическое составление отчетности, соблюдение графика документооборота.

7. Принцип конфиденциальности – данные первичных документов и регистров бухгалтерского учета организации представляют собой коммерческую тайну, за разглашение которой предусмотрена законодательно установленная ответственность. В международных стандартах учета и отчетности этот принцип означает, что информация, отраженная в отчетности организации, не должна наносить ущерба ее интересам.

8. Принцип многократности преобразования информации связан с тем, что информация должна быть полезной для управления. Но этого не произойдет, если она не будет понятной и воспринимаемой пользователями. Причем информация должна переходить от одного уровня понятности к другому (в зависимости от уровней ее обобщения и иерархических уровней использования в управлении). Поэтому для понимания информации в бухгалтерском учете осуществляются такие процедуры, как интерпретация - первоначальное приписывание информации смысла и значения; реинтерпретация - уточнение и изменение смысла и значения; конвергенция - объединение, слияние прежде разрозненных смысла и значения; дивергенция - разъединение прежде единого смысла на отдельные подсмыслы; конверсия - качественное видоизменение смысла и значения, их радикальное преобразование.

9. Принцип активности поведения системы – существенную роль играет в решении поставленных перед учетом задач путем воздействия на объект управления посредством коммуникационных процессов и влияния на

управляющую систему. Данный принцип нацеливает бухгалтерский аппарат на повышение эффективности коммуникации информации, ее специализации и принятие участие в разработке управленческих решений.

10. Принцип адаптивности поведения системы – приспособление, адаптация учета к изменениям системы управления, новым информационным потребностям ее иерархических структурных элементов и ступеней.

11. Принцип реагирования и действенности системы учета на изменения внешней среды – обеспечение необходимой информационной базой системы управления в условиях неопределенности и риска (например, изменения налоговой политики, роста инфляции, снижения спроса и предложения и др.).

12. Принцип консерватизма – соблюдение осторожности при выборе правил и форм ведения бухгалтерского учета, методических приемов оценки имущества, а также при использовании правил МСФО. В счетоведении этот принцип ориентирует на соблюдение преемственности, сохранении прогрессивных положений отечественной теории, методов и традиций учетной практики.

13. Принцип определения элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности. Этот принцип означает, что элементами финансовой отчетности являются: активы (ресурсы, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод); обязательства (задолженности, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих изъятий ресурсов организации и уменьшения экономических выгод); капитал (оставшаяся доля собственных активов организации после вычета обязательств); доходы (это увеличение экономических выгод организации); расходы (уменьшение экономических выгод организации).

Указанные принципы бухгалтерского учета могут быть расширены и дополнены принципами относительности точности данных учет, регламентации и непротиворечивости и др. Таким образом, принципы учета

лежат в основе развития теории, построения системы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Кроме принципов, допущений и требований методологическое, организационное и практическое развитие бухгалтерского учета связано с постулатами (аксиоматрическими положениями). Отсюда теоретическую основу бухгалтерского учета, как вида практической деятельности, можно в процессе развития строить как систему взаимосвязанных компонентов (блоков):



Принципы, допущения и требования должны лежать в основе концепций, которые определяют направления развития теории; постулаты - помогают понять содержание положений, правил (стандартов) бухгалтерского учета, что обеспечивает правильный выбор организационных, методических и технических аспектов бухгалтерского учета и оптимизации учетной политики организации с целью осуществления функций учета.

2.5. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации

Переход экономики страны на рыночные отношения потребовал разработки целой системы нормативных документов, регламентирующих вопросы организации и ведения бухгалтерского учета в организациях, а также определения роли государственных органов в ее создании.

За последние годы (годы реформ) сделано немало по реформированию бухгалтерского учета. Впервые в отечественной учетной практике принят Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ.

Реформирование бухгалтерского учета в России направлено на приближение его к международным стандартам учета. Это, безусловно, является одним из условий вхождения России в мировое сообщество.

Программа реформирования бухгалтерского учета включает несколько этапов. На первом этапе реформирования бухгалтерского учета была принята Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (29.12.97г.). Данная концепция была разработана в связи с изменением общественных отношений в стране и гражданско-правовой среды. Концепция определяет основы построения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране.

В связи с необходимостью гармоничной адаптации бухгалтерского учета к требованиям и правилам МСФО, одобрена Концепция развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу (2004г.). Бухгалтерский учет в организациях ведется в соответствии с созданной в стране и действующей системой нормативных документов. Их совокупность образует четыре уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета в России (табл. 2.2).

Таблица 2.2 Система уровней нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ

Уровень регулирования	Документ	Регулирующие органы
1 уровень - законодательный	Конституция РФ, ГК РФ, ФЗ «О бухгалтерском учете», Указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и др.	Федеральное собрание, Правительство РФ, Арбитражный суд.
2 уровень - нормативный	Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ)	Минфин РФ, другие органы исполнительной власти.
3 уровень - методический	Методические указания, инструкции, рекомендации	Минфин РФ, другие органы исполнительной власти
4 уровень - учетный	Документы внутренней регламентации (учетная политика организации)	Организации, административно-управленческий персонал

Первый уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют законы и иные законодательные акты: Конституция РФ, Гражданский кодекс Российской Федерации (приняты Государственной Думой – часть 1 от 21.10.95, часть 2 от 01.03.96), Федеральный закон от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.98 № 34н. В ГК РФ закреплены многие вопросы учетной работы: наличие самостоятельного баланса как необходимый признак юридического лица, обязательное утверждение годового бухгалтерского отчета, понятие чистых активов и т.д. Последние же два приведенных документа устанавливают единые методологические основы бухгалтерского учета на территории России для всех юридических лиц, а также определяют порядок организации и ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской информации пользователям. Кроме того, к документам этого уровня относятся указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, регулирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организациях. Весьма важными документами первого уровня системы являются также законы соответствующих организационно-правовых форм экономических субъектов, например Федеральный закон «Об акционерных обществах» и др.

Второй уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету. В этих документах обобщены допущения, требования и базовые правила бухгалтерского учета, изложены основные понятия, относящиеся к отдельным участкам учета.

Третий уровень системы нормативов регулирования бухгалтерского учета определяется документами, в которых возможные бухгалтерские приемы приведены с примерами раскрытия конкретного механизма применения их к определенному виду деятельности. К ним относятся методические указания по ведению бухгалтерского учета, в т.ч. в

инструкциях, рекомендациях и т.п. К этой группе документов относятся методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, строительстве, науке и проектно-исследовательских работах, методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, инструкция по заполнению форм бухгалтерской отчетности и др. Одним из важных документов этого уровня является План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. К ним также можно причислить многочисленные указания Министерства финансов Российской Федерации по различным учетным вопросам, возникающим впервые в хозяйственной деятельности организаций.

Четвертый уровень в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета занимают рабочие документы (документы внутренней регламентации) организации, формирующие ее учетную политику в методическом, техническом и организационном аспектах.

В России идет большая работа по наполнению системы нормативного регулирования бухгалтерского учета соответствующими документами (разработка новых, переработка и уточнение действующих нормативных актов) с учетом соблюдения международных принципов и общепринятых правил в международных стандартах, а также максимального сохранения национальных традиций.

2.6. Связь бухгалтерского учета с другими науками

Бухгалтерский учет является одной из отраслей экономической науки и представляет собой сложную систему отражения и познания различных хозяйственных процессов и явлений хозяйственной жизни. Сущность же указанных процессов и явлений раскрывается экономической теорией. Поэтому общей теоретической основой познания учитываемых объектов бухгалтерского учета является **экономическая теория**, изучающая

экономические законы производства и распределения материальных благ в обществе.

Информация бухгалтерского учета широко используется для характеристики экономики различных организаций и отраслей народного хозяйства, расчета различных показателей экономической эффективности процессов воспроизводства материальных благ. Отсюда следует, что бухгалтерский учет тесно связан с такой наукой, как **экономика** (организаций различных отраслей народного хозяйства).

Данные бухгалтерского учета используются в планировании (бюджетировании), прогнозировании, контроле и анализе хозяйственно-финансовой деятельности организаций.

Планирование как функция управления немыслима без теснейшей связи с бухгалтерским учетом. Так, планирование представляет собой совокупность целей, задач выполнения этих целей и различных путей выбора наиболее оптимального варианта. В процессе этой работы в качестве исходной базы используются учетные данные предшествующих периодов. Данные же текущего учета используются для контроля за исполнением плановых показателей, а также является основой для корректировки планов, нормативов и прогнозов.

Данные управленческого и производственного учета широко используются при составлении: различных производственных смет; текущих и перспективных планов (бюджетов) продаж, затрат на производство и себестоимости продукции и т.п. Бухгалтерский учет тесно связан также с экономическим **контролем**.

Учетная информация содержит сведения, необходимые для осуществления такой функции управления, как контроль. Так, внутрихозяйственный контроль изучает в основном деловые операции с целью выработки рекомендаций по эффективному использованию ресурсов, оптимизации финансовой политики и достижению качественных результатов ее деятельности. Эффективность функционирования всех видов деятельности

организации достигается также путем осуществления контроля хозяйственных процессов.

В процессе контроля выявляются отклонения от планов, смет, нормативов и т.п., выявляются нарушения законодательных актов и документов внутренней регламентации.

Для выполнения всех перечисленных контрольных работ в качестве фактических результатов для сравнения, выявления отклонений и нарушений используются данные бухгалтерского учета.

В общий комплекс экономических дисциплин входит курс **экономического анализа** хозяйственно-финансовой деятельности по данным бухгалтерского учета. Экономический анализ, используя специальные способы, а также заимствованные из бухгалтерского учета приемы (например, балансовый метод познания), призван изучать всю систему принятия и выполнения управленческих решений, установить причины отрицательных отклонений и разработать мероприятия по мобилизации выявленных резервов. В процессе экономического анализа комплексно используются данные всех видов учета, но основой анализа является бухгалтерский учет, показатели которого дают наиболее полную и документально обоснованную характеристику деятельности организации. Кроме того, экономический анализ осуществляется в основном работниками бухгалтерии (профессиональными бухгалтерами – бухгалтерами - аналитиками, экспертами, финансовыми менеджерами). Поэтому бухгалтерский учет тесно связан с **экономическим анализом хозяйственно-финансовой деятельности.**

Непосредственная связь **бухгалтерского учета и аудита** заключается в том, что проведение ревизии и аудиторские проверки осуществляются в основном по данным бухгалтерского учета. Выявленные отдельные результаты ревизий и аудиторских проверок в свою очередь используются для исправления и корректировки учетных записей (при выявлении ошибок, недостач или излишков ценностей и т.п.).

Тесная связь существует также между бухгалтерским учетом и **финансовыми дисциплинами** (финансы, финансовый менеджмент, деньги, кредит, банки, биржевое дело, налоги и налогообложение). Данные бухгалтерского учета используются при составлении финансовых бюджетов, бизнес-планов, расчетов по налогам и составлении налоговых деклараций. В свою очередь указанные дисциплины изучают определенные стороны хозяйственных процессов, в них исследуется сущность и закономерности определенных хозяйственных явлений.

В бухгалтерском учете отражаются эти же хозяйственные явления для их контроля и управления ими. Например, по данным бухгалтерского учета осуществляется контроль за выполнением финансовых планов, целевым использованием кредитов, правильностью начисления и своевременностью перечисления налогов в бюджет и т.д.

Использование показателей бухгалтерского учета для статистических обобщений, а также единство и взаимосвязь всех видов учета (бухгалтерского, оперативного, статистического) обеспечивают тесную связь **бухгалтерского учета с экономической статистикой.**

Данные бухгалтерского учета в организациях используются не только для контроля экономических расчетов, но и при решении многих правовых вопросов, а также при проверке эффективности функционирования правовой службы организации. Отсюда следует, что бухгалтерский учет неразрывно связан и с такой наукой, как **правоведение.**

Учетная информация широко используется в процессе: осуществления маркетинговых исследований; проведения работ по проектированию научной организации труда и производства; осуществления экономико-математического моделирования отдельных процессов и хозяйственных результатов. На базе всех указанных научных разработок и проектных работ администрация организации может принимать обоснованные управленческие решения на всех уровнях и участках хозяйственной деятельности экономического субъекта. В тоже время функция обратной связи

бухгалтерского учета обеспечивает возможность дальнейшего совершенствования способов получения полезной, уместной и надежной информации для решения управленческих задач. Вот почему бухгалтерский учет тесно связан с такими дисциплинами, как **менеджмент, маркетинг, научная организация производств, научная организация труда, экономико-математическое моделирование и программирование.**

Оперативность получения информации, а также ее качества и эффективность использования в управлении хозяйственными процессами организации значительно повышается в условиях автоматизации бухгалтерского учета. Использование ЭВМ предполагает применение различных приемов и способов систем компьютерной обработки данных (КОД). Поэтому уровень подготовки бухгалтера должен быть достаточно высоким в области информационных технологий для выполнения работ по обработке учетной информации. Отсюда следует, что бухгалтерский учет связан также с **информатикой, компьютеризацией учетно-аналитических вопросов и информационными системами в экономике.**

Бухгалтерский учет связан также с **философией**, так как общей научно-методической основой бухгалтерского учета является диалектический метод познания. Научное содержание диалектического метода познания в бухгалтерском учете проявляется в его общем подходе к явлениям хозяйственной жизни и использовании для их познания общих научных способов: моделирование и абстрагирование, индукция и дедукция и др.

3. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

3.1. Предмет бухгалтерского учета и характеристика объектов его наблюдения

Бухгалтерский учет осуществляется непосредственно в организациях (экономических субъектах) и является неотъемлемой частью хозяйственного механизма и системы управления данной хозяйственной единицы.

Так, каждая организация для осуществления своей деятельности располагает определенным имуществом (хозяйственными средствами). Имущество (хозяйственные средства) организации в процессе воспроизводства постоянно изменяется, совершая кругооборот. Кругооборот имущества, как известно, включает три процесса: процесс заготовления материальных ценностей; процесс производства продукции (работ, услуг); процесс реализации (продажи) готовой продукции (работ, услуг). Все три процесса совершаются непрерывно и во взаимосвязи представляют собой кругооборот имущества (воспроизводство совокупного продукта). Кругооборот средств подлежит отражению в бухгалтерском учете.

Каждый вид средств имеет свой источник формирования (образования) и целевого использования. Поэтому источники средств подлежат также отражению в бухгалтерском учете. Отсюда следует, **что объектами бухгалтерского учета (наблюдения)** являются: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования деятельности организации; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено Федеральными стандартами.

Все изменения, связанные с объектами бухгалтерского учета (наблюдения) в процессе кругооборота средств организации подлежат определенной степени познания. Поэтому следует определить предмет бухгалтерского учета. Для этого можно использовать модель бухгалтерской информационной системы (БИС) фактов хозяйственной жизни (ФХЖ) в системе управления организации (рис. 3.1), разработанная на основе теории экономических информационных систем и управления [86].



У₃У₁У₂У₄

Условные обозначения: \longrightarrow учет ФХЖ и передача (коммуникация)
 \dashleftarrow информации;
 \longleftarrow обратная связь; \longleftrightarrow взаимосвязь между финансовым и управленческим
 учетом и с другими функциями управления

Рис.3.1. Модель бухгалтерской информационной системы (БИС) фактов хозяйственной жизни

На данной модели подфункция У₁ \longrightarrow У₂ характеризует организацию и процесс осуществления процедуры бухгалтерского управленческого учета фактов хозяйственной жизни (по центрам ответственности, стадиям воспроизводства совокупного продукта), связанных с движением и затратами на потребление (использованием) ресурсов, выпуском и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, формированием себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовых результатов. Подфункция У₃ \dashleftarrow У₄ характеризует организацию и процесс осуществления процедуры (общей, локальной) бухгалтерского финансового учета фактов хозяйственной жизни, связанных с наличием и движением имущества и

обязательств, использованием ресурсов в процессах воспроизводства, формированием собственного капитала, доходов, расходов и финансовых результатов организации. Отсюда следует также, что финансовый учет и управленческий учет являются не только подсистемами общей системы бухгалтерского учета, но и подфункциями управления организации.

Приведенная модель БИС (рис. 3.1) включает следующие компоненты: множество элементов системы и взаимосвязей между ними; входы и выходы информации. Каждый ФХЖ, зарегистрированный в БИС, определяется следующими параметрами: X - подтверждение состояния или изменений объекта наблюдения; t_0 - момент времени наблюдения состояния или изменения объекта; t_1 - момент времени, в который состояние, изменения объекта были зарегистрированы [64]. Значение этих параметров образует вектор-функцию: ФХЖ (X, t_0, t_1). Целевая функция приведенной БИС - соответствие цели результатам функционирования системы. Она должна обладать свойствами целостности, относительности и дифференциации. Свойство целостности указывает на согласованность цели функционирования всей системы и целей функционирования ее подсистем и элементов. Свойство относительности устанавливает, что состав элементов, взаимосвязей, входов и выходов, целей и ограничений зависит от целей исследователя, проектировщика системы. Реальный мир богаче системы. Поэтому от исследователя и его целей зависит, какие стороны реальной хозяйственной жизни и с какой полнотой будет охватывать система. Дифференциация означает свойство делимости системы на относительно самостоятельные подсистемы - финансовый учет, управленческий учет, каждая из которых рассматривается как система.

БИС должна отвечать требованиям: соответствия критерию эффективности (она должна быть количественной); экономичности (окупаемость затрат управленческой продукцией, полученной от использования информации); регламентности (поступление и обработка информации строго по графику документооборота); самоконтроля

(непрерывная работа БИС по обнаружению и исправлению ошибок в данных и процессах их обработки); интегральности (однородный ввод информации в БИС и ее многократное, многоцелевое использование). Согласно принципу адаптивности, БИС должна обладать способностью изменять свою структуру и закон поведения для достижения оптимального результата при изменяющихся внешних условиях.

Функционирование БИС в АСУ направлено на успешную реализацию комплекса задач, способствующих повышению эффективности управления производством. При решении задач бухгалтерского учета с использованием ЭВМ в БИС требуется ряд компонентов: исходная и нормативно-справочная информация; алгоритмы решения задач; самой ЭВМ как исполнителя алгоритмов. Для функционирования БИС компонентами являются: база данных; концептуальная схема и информационный процессор, образующие вместе систему хранения и манипулирования данными.

То, что происходит в хозяйственной жизни, в БИС может быть описано только в форме сообщения, подтвержденного документом. Сообщение является носителем информации о факте хозяйственной жизни, то есть «...это то, что учитывает бухгалтер, то, что выступает как предмет счетоводства, и счетоведения» [98, с.85]. Однако в современной литературе по бухгалтерскому учету все еще встречаются противоречивые точки зрения по поводу определения предмета бухгалтерского учета. Одни авторы утверждают, что предметом бухгалтерского учета являются хозяйственные средства (имущество), источники их формирования и хозяйственные процессы [42, с.12; 20, с.13; 48, с.17], другие авторы предметом бухгалтерского учета считают информацию [37, с.35; 23, с.3]. Встречаются и другие точки зрения, где их авторы предмет бухгалтерского учета определяют как «...составляющие производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, которые могут быть описаны бухгалтерской (финансовой) информацией» [56, с.43], «...хозяйственная деятельность предприятия» [49, с.5] и т.д.

Приведенные точки зрения авторов свидетельствуют, что дать точное или наиболее обоснованное определение предмета бухгалтерского учета достаточно сложно. К решению данной проблемы необходимо подойти системно. Такой подход здесь предполагает выделение и объяснение понятий «предмет познания», «объект познания», «объект наблюдения и отражения».

Наблюдение в бухгалтерском учете представляет собой непрерывное (путем документирования) или непосредственное (путем инвентаризации) восприятие, осуществляемое с целью выявления существенных свойств и отношений объекта наблюдения через объект познания. **Отражение** - это способ передачи информации об объекте наблюдения и управления к управляющей системе. Объекты управления (ресурсы, процессы, результаты деятельности), которые одновременно являются объектами бухгалтерского наблюдения, познаются не как вещи, не так, как они существуют сами по себе, а через факты хозяйственной жизни. Факт - действительное явление хозяйственной жизни; то, что действительно произошло, происходит, существует, произойдет в хозяйственной жизни. Факт - элементарный фрагмент хозяйственной жизни, который является объектом познания бухгалтерского учета. Предметом же познания бухгалтерского учета являются конкретные аспекты фактов хозяйственной жизни, составляющие их содержание. Например, со склада в производство отпущены (выданы) материалы - это факт или элементарный фрагмент хозяйственной жизни подтверждает изменение в составе средств организации и является объектом познания. Конкретные аспекты данного факта - место совершения, момент времени совершения факта; объем изменений средств; причинно-следственная связь с исходным наличием материалов и их передачей в производство; ответственность лиц, участвующих в совершении данного факта. Они составляют содержание факта, что выступает предметом познания бухгалтерского учета.

Таким образом, **объектом познания** бухгалтерского учета в широком смысле является хозяйственная деятельность организации или совокупность

фактов (действительных событий, явлений) хозяйственной жизни, характеризующих наличие, состояние и движение имущества организации по видам, составу, размещению, источникам образования (формирования), целевому назначению и функциональной роли в процессе воспроизводства совокупного продукта.

Предметом же познания бухгалтерского учета в широком смысле является содержание совокупности фактов хозяйственной жизни организации, которые уже произошли, существуют, происходят или произойдут в хозяйственной жизни.

Чтобы выяснить более подробно сущность предмета бухгалтерского учета, необходимо раскрыть особенности, структуру и экономическое содержание его объектов наблюдения. К конкретным объектам наблюдения бухгалтерского учета относятся имущество (активы), обязательства (привлеченный капитал), источники финансирования собственных средств (собственный капитал), доходы, расход, факты хозяйственной жизни и могут быть хозяйственные процессы организации.

С целью управления и контроля за движением и эффективностью использования имущества (активов) важное значение имеет информация:

- а) о видах, составе средств и их функциональной роли в процессе воспроизводства совокупного общественного продукта;
- б) об источниках образования средств в процессе хозяйственной деятельности.

Отсюда возникает необходимость классификации (группировки) средств (имущества, активов) организации по следующим признакам:

- 1) по составу и функциональной роли (характеру использования);
- 2) по видам, экономическому содержанию и размещению в сферах деятельности организации;
- 3) по источникам образования и целевому назначению имущества.

По первому признаку имущество (хозяйственные средства) организации подразделяют на две группы: внеоборотные активы и оборотные активы (рис.3.2).

Внеоборотные активы включают в себя основные средства, нематериальные активы, оборудование к установке, вложения во внеоборотные активы, доходные вложения в материальные ценности, прочие внеоборотные активы. Внеоборотные активы используются в хозяйственной деятельности длительное время, т.е. более одного года. Некоторые из них отличаются также тем, что постепенно изнашиваются и переносят свою стоимость на вновь созданный продукт.

Основные средства. К основным средствам как совокупности 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, относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие основные средства.

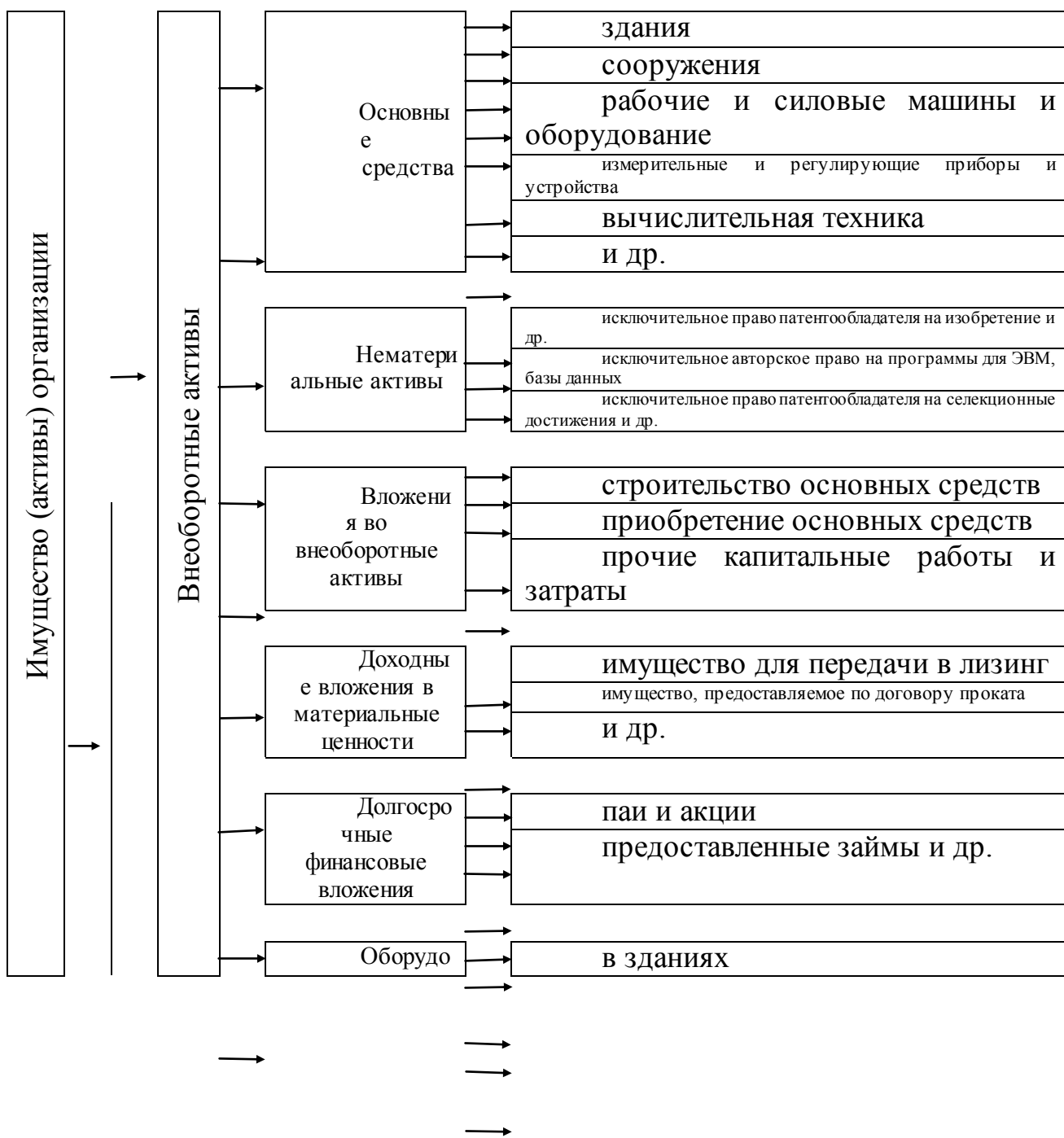
К основным средствам относятся также капитальные вложения в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Законченные капитальные вложения в арендованные объекты основных средств зачисляются организацией – арендатором в собственные основные средства в сумме фактических произведенных затрат, если иное не предусмотрено договором аренды.

Стоимость основных средств организации погашается путем начисления амортизации в течение срока их полезного использования.



Оборотные активы	вание к установке	сооружениях и др.
	Материально-производственные запасы	сырье, материалы и т.д.
		готовая продукция
		товары
		животные на выращивании и откорме
	Затраты и расходы	затраты в незавершенном производстве
		расходы на продажу
расходы будущих периодов		
Средства в расчетах	краткосрочная дебиторская задолженность	
	долгосрочная дебиторская задолженность	
Краткосрочные финансовые вложения	облигации и другие ценные бумаги	
	займы, предоставленные организациям	
	и др.	
Денежные средства	в кассе	
	на расчетных счетах	
	на валютных счетах	
	на прочих счетах в банках	
Прочие оборотные активы (отвлеченные средства)	отчисления из прибыли в бюджет	
	отчисления в уставный капитал	
	и др.	

Рис. 3.2. Классификация хозяйственных средств по составу и функциональной роли (характеру использования)

Не относится к основным средствам и учитываются в организациях в составе средств в обороте предметы со сроком полезного использования менее 12 месяцев.

Таким образом, основные средства используются в хозяйственной деятельности длительное время, не изменяя своего внешнего вида,

изнашиваются постоянно, переносят свою стоимость в течение нормативного срока их службы на стоимость вновь созданного продукта, т.е. путем начисления амортизации.

В зависимости от характера и назначения в хозяйственной деятельности они подразделяются на основные средства: производственного назначения и непроизводственного назначения.

Основные средства производственного назначения непосредственно принимают участие в производственной деятельности организации (производственные здания, сооружения, рабочие машины и др.).

Основные средства непроизводственного назначения не принимают участие в производственной деятельности организации, а используются в культурно - бытовой сфере экономического субъекта (дома культуры, столовые, прачечные, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и др.).

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- в эксплуатации;
- в запасе;
- в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации;
- на консервации.

В зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства подразделяются на:

- объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду);
- объекты основных средств, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- объекты основных средств, полученные организацией в аренду.

Нематериальные активы. К нематериальным активам, используемым в хозяйственной деятельности в течение периода,

превышающего 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, относятся:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров.
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Кроме того, к нематериальным активам могут относиться организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал), а также деловая репутация организации.

Стоимость объектов нематериальных активов погашаются путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования.

Характерными особенностями нематериальных активов являются:

- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- использование в течение длительного времени (более одного года);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- высокая степень риска в отношении возможных доходов в будущем от их использования;

Нематериальные активы отражаются в учете и отчетности в сумме затрат на приобретение, изготовление и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

При принятии нематериальных активов к бухгалтерскому учету необходимо, кроме выше приведенных характеристик, соблюдать следующие условия:

- возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- использование в производстве продукции, при выполнении работ, оказание услуг либо для управленческих нужд организации;
- организацией не предполагается последующая продажа имущества;
- наличие надлежащее оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной собственности.

Кроме того, необходимо учитывать соответствие нематериальных активов следующим требованиям:

- иметь товарную форму (схема, проект, опытный образец и т.п.) и возможность отчуждение от собственника;
- являться объектом купли – продажи;
- иметь реальную цену и стоимость.

Вложения во внеоборотные активы (незавершенные капитальные вложения) – это затраты организации, связанные: с осуществлением капитального строительства; приобретением основных средств, нематериальных активов, земельных участков и объектов природопользования; закладкой и выращиванием многолетних насаждений; приобретением и формированием продуктивного и рабочего скота основного стада и др.

Доходные вложения в материальные ценности – это вложения организации в имущество, предоставляемое за плату во временное владение и пользование (по договору лизинга и по договору проката) с целью получения дохода.

К прочим внеоборотным активам можно отнести оборудование к установке, требующего монтажа и предназначенного для установки в объектах капитальных вложений.

К внеоборотным активам относят также **долгосрочные финансовые вложения** в ценные бумаги (акции, облигации и др.), уставные капиталы других организаций, предоставленные другим организациям займы.

Оборотные активы включают в себя материально-производственные запасы, незавершенное производство, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторскую задолженность (или средства в расчетах), краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы.

Особенностями оборотных активов являются: целиком потребляются в каждом цикле производственной деятельности; полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции; более короткий срок превращения активов в денежную форму стоимости.

Материально-производственные запасы – часть имущества:

- используемая при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, предназначенных для продажи;
- предназначенная для продажи;
- используемая для управленческих нужд организации.

В частности, к материально-производственным запасам относятся: готовая продукция и товары, материалы, животные на выращивании и откорме.

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным

результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Товары – часть материально-производственных запасов организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Материалы – часть материально-производственных запасов организации, используемая в качестве сырья и материалов. К материалам относятся: сырье и материалы; покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия; конструкции и детали; топливо; тара и тарные материалы; запасные части; строительные материалы и прочие.

К материально-производственным запасам организации относится особая группа оборотных средств – **животные на выращивание и откорме**: молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, а также служебные собаки, подопытные животные.

Незавершенное производство – продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическими процессами, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, относятся к незавершенному производству.

К оборотным средствам относятся также **расходы будущих периодов**: затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

Средства в расчетах – дебиторская задолженность, т.е. задолженность организации за отгруженную (реализованную) продукцию (выполненные работы и оказанные услуги), по авансам выданным в подотчет подотчетным лицам и др.

Денежные средства – сумма наличных денежных средств в кассе организации, свободные денежные средства, хранящиеся на расчетных, валютных и прочих счетах в банках.

Краткосрочные финансовые вложения – это финансовые активы: облигации, векселя и другие ценные бумаги, предоставленные займы другим организациям, другие

Прочие оборотные средства. К ним можно отнести **отвлеченные средства** – часть средств, изъятая у организации в течение календарного года и не участвующая в хозяйственном обороте или направленная на специальные цели.

По видам, экономическому содержанию и размещению имущество (средства) организации подразделяются на: а) средства в сфере производства; б) средства в сфере обращения; в) средства непроизводственной сферы; г) отвлеченные средства (рис. 3.3).

В состав средств в сфере производства входят средства труда или орудия труда (здания, сооружения, передаточные устройства, транспортные средства и т.д.), предметы труда (сырье, материалы, топливо, строительные материалы и т.п.), незавершенное производство и расходы будущих периодов. Все эти три элемента, вместе взятые, составляют средства производства.

Средства в сфере обращения состоят из готовой продукции, подлежащей реализации, денежных средств, финансовых вложений в ценные бумаги, средств в расчетах, а также средств, обслуживающих обращение (торговые и складские здания, оборудование, инвентарь и др.).

Средства непроизводственной сферы – это средства культурно-бытового назначения и обслуживания.

В зависимости от времени и характера участия в хозяйственных процессах средства организации подразделяются на основные, оборотные и отвлеченные. Характеристика дана выше.

По источникам образования и целевому назначению имущество организации подразделяется на собственное (собственный капитал) и заемное (созданное за счет обязательств) (рис. 3.4).

Собственный капитал – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и его обязательствами. В составе собственного капитала организации учитываются капитал и резервы: уставный капитал; добавочный капитал; резервный капитал; нераспределенная прибыль; резервы, образованные в соответствии с законодательством и учредительными документами.

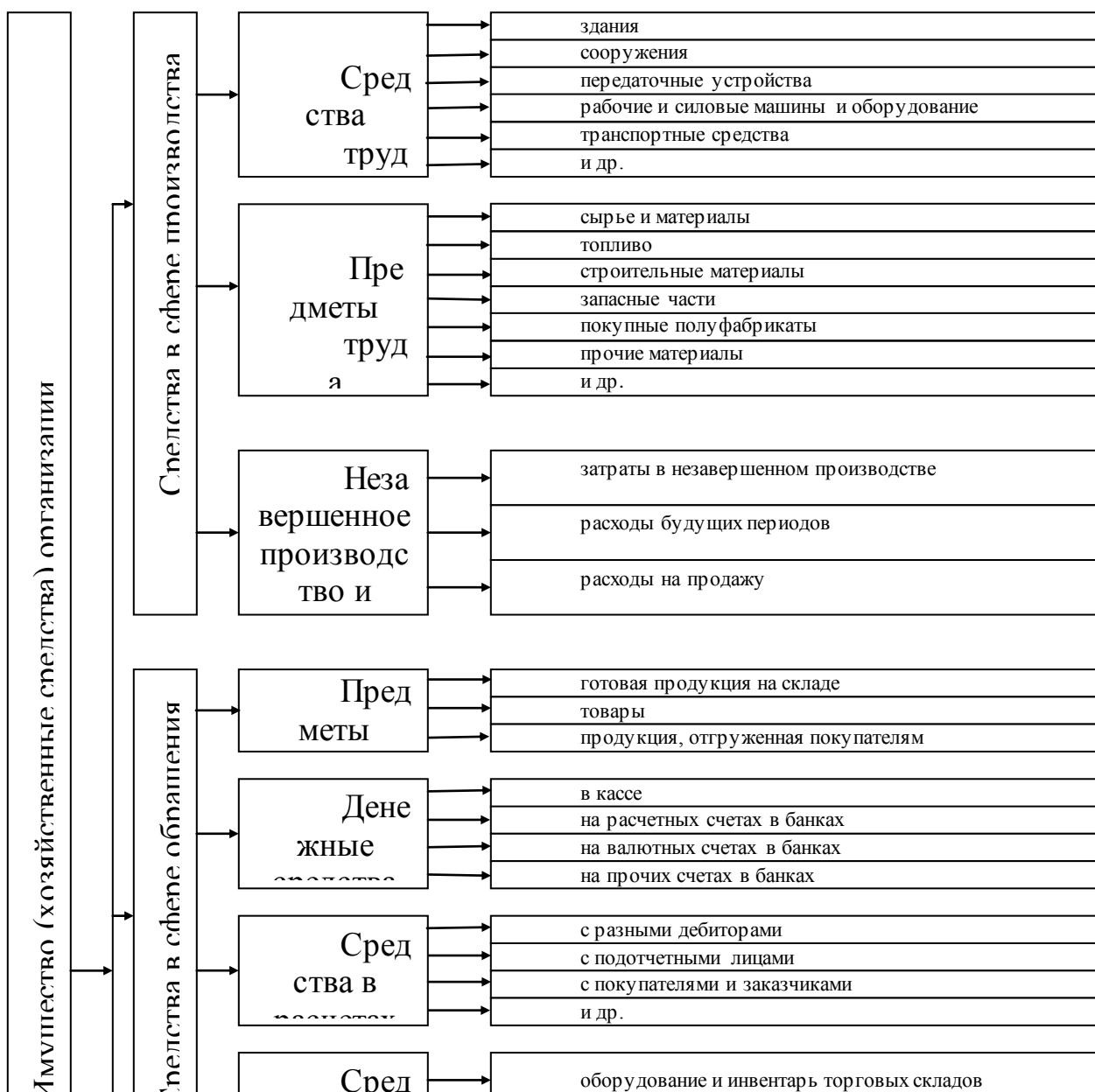


Рис. 3.3. Классификация имущества организации по видам, экономическому содержанию и размещению

Уставный (складочный) капитал – это первоначальный источник формирования имущества (средств) предприятия. Он представляет собой совокупность вкладов (взносов) учредителей (участников) в имущество в денежном выражении при создании организации для обеспечения ее деятельности в размерах, определяемых учредительными документами. Сумма уставного капитала отражается в уставе организации и представляет собой относительно постоянную величину. Она может быть изменена по решению учредителей организации с внесением соответствующих изменений в учредительные документы и их перерегистрации в исполнительных (муниципальных) органах власти.

Добавочный капитал – как источник приращения собственных средств создается за счет полученной суммы дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования более одного года, а также за счет эмиссионного дохода (разница между продажной ценой и номинальной стоимостью размещенных акций).

Резервный капитал создается в соответствии с законодательством за счет прибыли и других источников средств организации. Размер резервного капитала определяется уставом организации в пределах, например, для акционерных обществ, 15% уставного капитала, а размер ежегодных отчислений не менее 5% годовой чистой прибыли. Резервный капитал используется для покрытия непредвиденных потерь и убытков, а также для выплаты дивидендов акционерам – держателям привилегированных акций при недостаточности для этих целей прибыли. Кроме того, средства резервного капитала могут быть использованы для погашения облигаций организации или выкупа ее собственных акций.

Нераспределенная прибыль – это неиспользованная часть прибыли отчетного года и прошлых лет. Данная часть прибыли может быть использована организацией для создания резервного капитала, в том числе резервных фондов и резервов в соответствии с законодательством и учредительными документами. Чистая прибыль предназначена также для финансирования капитальных вложений, связанных с производственным развитием (технологическим перевооружением, строительством новых объектов и реконструкцией старых, приобретением основных средств и т.д.).

Кроме того, часть нераспределенной прибыли, согласно учредительным документам организации, может быть направлена на выплату дивидендов учредителям (акционерам).



Рис. 3.4. Классификация источников образования имущества организации

К источникам собственных средств относят также целевые финансирование и поступления, прочие резервы и источники.

Целевые финансирование и поступления – это средства, поступившие от других организаций и лиц в порядке благотворительной и спонсорской помощи, а также средства, поступившие от правительственных органов и бюджета в виде субсидий или дотаций. Эти средства предназначены для финансирования тех или иных мероприятий, а поэтому должны быть использованы строго по целевому назначению.

К прочим резервам относятся **оценочные резервы и резервы предстоящих расходов и платежей**.

Оценочные резервы создаются за счет прочих доходов организации для регулирования оценки отдельных объектов бухгалтерского наблюдения. Сюда относятся резервы по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты, другие оценочные резервы.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резерв сомнительных долгов создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организации.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

Резервы предстоящих расходов и платежей. В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резервы на предстоящую оплату отпусков работникам; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплату вознаграждений по итогам работы за год; ремонт основных средств; производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий; предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката; гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание; покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными, правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации. 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.

К собственным источникам финансирования относятся также, кроме выше перечисленных, средства амортизации основных средств и нематериальных активов.

Амортизация – это сумма периодического накопления, создаваемая за счет внутренних резервов путем ежемесячного погашения (распределения) первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов и переносимая на издержки производства (обращения) по нормам (выбранному способу начисления амортизации), определяемым организацией, исходя из установленного срока полезного использования объектов.

Большая часть собственных источников формирования средств организации создается за счет ее прибыли, а поэтому приведем методику определения (расчета) данного показателя.

Прибыль (убыток) организации. Прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за определенный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Методика расчета бухгалтерской прибыли организации до налогообложения от всей деятельности можно представить в виде следующей формулы:

$$П_б = (Д_д - Р_д) + (Д_о - Р_о) + (Д_в - Р_в) + (Д_ч - Р_ч),$$

- где $П_б$ - бухгалтерская прибыль организации до налогообложения;
- $Д_д, Р_д$ - соответственно, доходы и расходы организации по обычным видам деятельности (от реализации продукции, товаров, работ и услуг);
- $Д_о, Р_о$ - соответственно, операционные доходы и расходы организации (от реализации прочих активов, от участия в других организациях, в виде процентов и др.);

- $Д_{в}, Р_{в}$ - соответственно, внереализационные доходы и расходы (не связанные с реализацией имущества – штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора, возмещение или поступления в возмещение причиненных убытков и т.д.);
- $Д_{ч}, Р_{ч}$ - соответственно, чрезвычайные доходы и расходы (поступления и расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств – стихийных бедствий, пожаров, аварий и т.п.).

Чистая прибыль (нераспределенная прибыль отчетного года) организации определяется по формуле:

$$П_{ч} = П_{б} + О_{на} - О_{но} - Т_{нп},$$

где: $П_{ч}$ – чистая прибыль организации;

$О_{на}$ – отложенные налоговые активы;

$О_{но}$ – отложенные налоговые обязательства;

$Т_{нп}$ – текущий налог на прибыль.

Прибыль от продажи (реализации) продукции, товаров, работ и услуг рассчитывается по формуле:

$$П_{п} = Д_{д} - Р_{д},$$

где $П_{п}$ – прибыль от продаж (разница между выручкой от реализации продукции, товаров, работ и услуг и суммой совокупных затрат, т.е. полной коммерческой себестоимостью).

Валовая прибыль организации определяется как разница между выручкой от реализации продукции, товаров, работ и услуг и суммой себестоимости их продажи:

$$П_{в} = Д_{д} - С_{п},$$

где $П_{в}$ – валовая прибыль;

$С_{п}$ – себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг.

К заемному капиталу (заемным, привлеченным источникам) относятся долгосрочные и краткосрочные обязательства организации.

Долгосрочные обязательства – это обязательства организации со сроком погашения более одного года. К ним относятся:

- расчеты по долгосрочным кредитам банков, т.е. кредитам банков, полученным на срок погашения (возврата) более одного года;
- расчеты по долгосрочным займам других организаций и лиц, т.е. займам, полученным на срок погашения (возврата) более одного года;
- прочие долгосрочные обязательства.

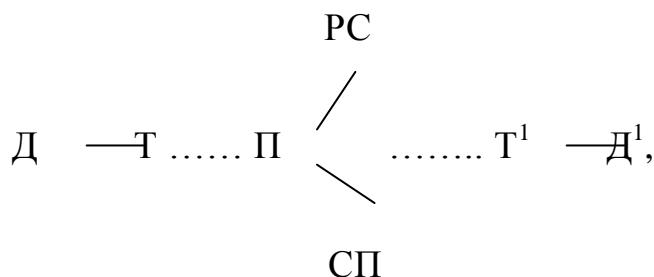
Краткосрочные обязательства – это обязательства организации со сроком погашения до одного года. К ним относятся:

- расчеты по краткосрочным кредитам банков, т.е. кредитам банков, полученным на срок погашения (возврата) не более одного года;
- расчеты по краткосрочным займам других организаций и лиц, т.е. займам, полученным на срок погашения (возврата) не более одного года;
- текущая кредиторская задолженность – задолженность поставщикам за материальные ценности, подрядчикам за выполненные работы; задолженность по расчетам с персоналом организации; задолженность по расчетам с бюджетом и государственными внебюджетными фондам.

Важнейшими объектами бухгалтерского наблюдения являются также хозяйственные процессы и их результаты, вызывающие изменение имущества и источников их формирования. Основными хозяйственными процессами организации являются снабжение (заготовление), производство и реализация продукции (работ, услуг).

В процессе заготовления приобретаются материальные ценности, основные средства и др. для процесса производства. В процессе производства расходуются оборотные средства, изнашиваются основные средства, начисляется оплата труда работникам, выпускается продукция. В процессе реализации продукции организация получает денежную выручку от покупателей, заказчиков. Результатом процесса заготовления и производства может быть экономия или перерасход средств, а процесса реализации – прибыль или убыток.

Эти процессы состоят из отдельных элементов и связей между ними, содержанием которых является движение имущества и обязательств, т.е. кругооборот капитала:



где Д – Т – процесс заготовления (приобретения) или деньги (Д) – товар (Т);

$\begin{array}{l} \text{PC} \\ \diagup \\ \text{П} \quad \dots\dots \text{СП} \end{array}$
 - процесс производства или соединение двух элементов: рабочей силы (РС) и средств производства (СП);

$\text{T}^1 \text{ — Д}^1$ – процесс реализации продукции (T^1) и получение выручки (Д^1).

Реализуя продукт на рынке ($\text{T}^1 \text{ — Д}^1$), организация получает обратно не только авансируемый ранее в средства производства и рабочую силу капитал, но и определенную прибавочную стоимость (прибыль).

Оборот средств в хозяйственных процессах бесконечен, что иллюстрирует следующая упрощенная диаграмма (рис. 3.5):



Рис. 3.5. Оборот средств в хозяйственных процессах

Таким образом, в каждом из хозяйственных процессов происходит смена одной формы стоимости имущества на другую. Например, при заготовлении материальных ценностей денежная форма стоимости исходного капитала меняется на товарную (материальную) форму, а при реализации готовой продукции средства организаций меняют товарную (материальную) форму на денежную.

У организаций могут быть и другие хозяйственные операции (например, по капитальному строительству), которые также являются объектами бухгалтерского наблюдения. Однако основное содержание ее работы составляют процессы (стадии) кругооборота (снабжение, производство, реализация) ее капитала.

Эти процессы взаимосвязаны, дополняют друг друга как объекты бухгалтерского наблюдения и управления, создают условия для накопления капитала и ведения расширенного воспроизводства.

3.2. Метод бухгалтерского учета и его основные методические приемы и правила

В бухгалтерском учете для познания его предмета, то есть содержания фактов хозяйственной жизни используются научные способы, методические приемы и правила.

Факт хозяйственной жизни (ФХЖ) может быть объектом познания, а его содержание предметом познания только тогда, когда он в действительности имел место, то есть документирован. Содержание фактов может быть включено в познавательную деятельность бухгалтера тогда, когда они подвергаются отбору, классификации, обобщению и объяснению. При этом познание заключается в том, чтобы вскрыть причину и обоснованность возникновения данного факта, выяснить существенные его аспекты и установить закономерную связь между фактами хозяйственной жизни. Для развития способов познания содержания ФХЖ в бухгалтерском

учете особое значение имеет методология (теория), их истолковывающая, метод их классификации и осмысления в связи с другими фактами.

Проблемы классификации, квалификации, раскрытия структуры и др. фактов хозяйственной жизни достаточно глубоко исследованы и решены известным ученым Я.В.Соколовым [98, с.84-120]. Эти разработки играют важную роль в развитии бухгалтерского учета как науки и как практики. Существенное значение для дальнейшего прогрессивного развития бухгалтерского учета имеет совершенствование методических приемов и способов его метода. Метод бухгалтерского учета развивался с развитием производительных сил и производственных отношений. Если в прошлом учет отражал простые записи прихода и расхода отдельных ценностей, то в последующем он превратился в целостную систему приемов и способов отражения различных явлений хозяйственной жизни.

По поводу определения метода бухгалтерского учета в экономической литературе все еще нет единого мнения. В работах раннего периода авторы, например, Р.Я. Вейцман [26, с.16] и Я.М. Гальперин [32, с.16] метод бухгалтерского учета отождествляли с балансовым учетом. Н.А. Кипарисов [46, с.54] определял метод бухгалтерского учета как совокупность способов наблюдения, измерения и регистрации хозяйственных явлений. А.С.Наринский отмечал: «Душой общеобязательного метода бухгалтерского учета является принцип двойной записи, это требует правильного его понимания и применения» [69, с.41]. В современной учебной литературе по теории бухгалтерского учета метод бухгалтерского учета определяется как совокупность способов и приемов, к которым относят: документацию; инвентаризацию; двойную запись; бухгалтерский баланс; бухгалтерскую отчетность; оценку и калькуляцию [12, с.24-25; 71, с.86-92].

Общей научно-методической основой бухгалтерского учета, как и всех других экономических наук, является диалектический метод познания. Научное содержание диалектического метода познания в бухгалтерском учете проявляется его общим подходом к явлениям хозяйственной жизни, к

их познанию путем отражения и обобщения информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных процессах в их единстве, взаимосвязи и взаимозависимости. За последние годы в бухгалтерском учете более широкое применение получает метод моделирования. Недаром этот метод известными учеными экономистами Я.В. Соколовым [98, с.127], М.И. Кутером [57, с.367] называется методом и основным способом бухгалтерского учета. Моделирование - это практическое или теоретическое оперирование объектом, при котором изучаемый предмет замещается каким-либо естественным или искусственным аналогом, через исследование которого мы проникаем в предмет познания [99, с.459]. Действительно, в бухгалтерском учете не так-то просто раскрыть и понять содержание фактов (предмета познания) хозяйственной жизни. В основе понимания фактов лежит аналогия, связывающая нити неизвестного с известным.

Модель в бухгалтерском учете представляет собой и способ выражения образов и свойств объекта с помощью специально созданных символов формул, знаков. Отсюда можно заключить, что весь бухгалтерский учет как наука (счетоведение), практика (счетоводство) и дидактическая дисциплина основана на моделировании хозяйственных процессов и их отражении в БИС. Моделирование всегда и неизбежно связано с некоторым упрощением моделируемого объекта. Вместе с тем оно играет огромную роль и в бухгалтерском учете получает все более широкое применение, особенно при его автоматизации, что дает возможность осуществлять познание хозяйственных процессов в отсутствие возможности их непосредственной обозримости (доступности). Подчеркивая универсальность метода моделирования, следует отметить, что оно не определяет полностью линию полного практического выполнения всей бухгалтерской процедуры. Каждый метод дает возможность познавать какие-то отдельные стороны объекта. Отсюда возникает необходимость во «взаимной дополнителности» отдельных методов, что обусловлено кроме всего прочего тем, что каждый метод имеет определенные пределы своих познавательных возможностей.

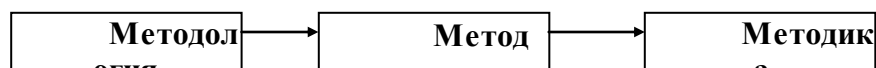
Моделирование позволяет перейти от эмпирического уровня описания хозяйственных процессов к «теоретическому». Основные критерии, по которым различаются эти уровни, следующие: характер предмета исследования; тип применяемых средств исследования; особенности метода. Эмпирическое наблюдение изучает явления и их корреляции. Например, учитывая расход сырья в производстве, учетчик (бригадир, технолог) может уловить или зафиксировать перерасход за счет увеличения физического количества расхода сырья или ухудшения его качества и т.д. Эмпирическое наблюдение базируется на непосредственном взаимодействии учетчика (или бухгалтера хозрасчетного подразделения при децентрализации учета) с изучаемым объектом. При эмпирическом уровне познания объекта могут быть использованы различные приборы исследования (например, приборы по определению качества произведенной продукции), а также различные учетные измерители. На теоретическом уровне отсутствует непосредственное практическое взаимодействие с объектом.

Особая роль эмпирического наблюдения в бухгалтерском учете заключается в том, что только на этом уровне познания объекты наблюдения проявляют свою экономическую и юридическую природу, что имеет важное контрольное значение. На эмпирическом уровне можно выделить, по меньшей мере, два подуровня: наблюдение; эмпирические факты. Данные наблюдения содержат первичную информацию. Эта информация дана в особой форме, которая первоначально фиксируется наблюдателем в форме черновых записок, книжек. Но в данных наблюдателя наряду с объективной информацией может содержаться некоторый пласт субъективной информации, зависящей от состояния наблюдателя, использованных приборов, средств и т.д. Поэтому базисом бухгалтерского моделирования являются факты - это достоверная информация, отраженная в первичных и сводных документах и очищенная от субъективных наслоений.

Теоретические уровни знания также можно разделить на два подуровня. Первый - частные теоретические модели и способы

бухгалтерского учета. Второй - развитая теория, где частные теоретические модели и законы обобщаются таким образом, что они выступают как следствия фундаментальных принципов и концепций теории. Итак, научное знание в бухгалтерском учете (счетоведении) представляет собой огромную массу взаимодействующих между собой различных типов знаний. Теория принимает участие в моделировании фактов, трансформируя их в хозяйственные операции. В свою очередь факты хозяйственной жизни требуют построения новых теоретических моделей познания их содержания, но теория не участвует в непосредственном наблюдении за объектами и оценке достоверности, объективности, реальности фактов хозяйственной жизни на эмпирическом уровне знания. По отдельности эти уровни знания представляют собой абстракцию. В реальной действительности они взаимодействуют и позволяют раскрыть содержание предмета познания бухгалтерского учета.

Следует отметить также, что не совсем обоснованно будет отождествление понятия «метод» с понятиями «методология», «методика». Методология - это учение о методах познания и преобразования действительности. Метод - это способ познания предмета. Метод конкретизируется в методике. Методика - это совокупность приемов, правил и средств целесообразного проведения учетной работы. Она производна от методологических принципов и основана на них. Отсюда можно представить схематическое развитие метода и методики бухгалтерского учета, основой которых является методология (принципы организации теоретической и практической деятельности):



Иногда специалисты по бухгалтерскому учету отождествляют методику с методом и элементами метода называют приемы, правила и средства методики практического ведения бухгалтерского учета (инвентаризация, оценка, калькуляция и т.д.). Но метод бухгалтерского учета

шире, чем перечисленные приемы. Поэтому метод бухгалтерского учета, как научной дисциплины, можно определить как совокупность научных способов, методических приемов, правил и средств, обеспечивающих последовательность решения учетных задач и позволяющих познать содержание фактов хозяйственной жизни с целью управления хозяйственными процессами организации.

Из данного определения следует вывод, что развитие научного метода бухгалтерского учета должно происходить в неразрывной связи с методикой практического ведения учета и решения учетных задач. Метод сам по себе не предопределяет полностью успеха в бухгалтерском учете: важен не только хороший метод, но и мастерство его применения. Поэтому при развитии научных способов, методических приемов и средств бухгалтерского учета необходимо учитывать профессиональную подготовку кадров, техническую грамотность и оснащенность, квалификацию и опыт, инициативность. Это особенно важно при внедрении новшеств, содержащихся в МСФО.

Кроме общенаучных способов, в бухгалтерском учете для познания его предмета используются особые приемы и правила. Другими словами бухгалтерский учет располагает своими специфическими приемами и правилами, обусловленными его предметом, задачами, стоящими перед ним, а также требованиями, предъявляемыми к нему.

Эти приемы и правила составляют методическую основу практики организации и ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Они позволяют осуществлять бухгалтерскому учету его основные функции в системе управления деятельностью экономического субъекта: контрольную, информационную, аналитическую, обратной связи и др.

К этим методическим приемам и правилам относятся: документация, инвентаризация, бухгалтерский баланс, система счетов и двойная запись, оценка, калькуляция и отчетность.

Путем документации осуществляется сплошное, непрерывное наблюдение (восприятие), а при помощи инвентаризации – непосредственное наблюдение (восприятие) существенных свойств и отношений объекта наблюдения.

При помощи системы счетов и двойной записи факты хозяйственной жизни трансформируются в хозяйственные операции, производится систематизация и классификация информации об объектах бухгалтерского наблюдения.

При помощи приемов оценки и калькуляции определяется себестоимость продукции (работ, услуг), находят денежное выражение имущество и обязательства организации.

В балансе группируется и обобщается информация в денежном выражении об имуществе и обязательствах организации на определенную дату.

В отчетности отражается система показателей, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность организации за определенный период времени.

Отсюда следует, что методика бухгалтерского учета – это процесс наблюдения объектов бухгалтерского наблюдения, восприятия (выявления), отражения и трансформации фактов хозяйственной жизни в хозяйственные операции, а также группировки и обобщения информации об имуществе, обязательствах и результатах хозяйственной деятельности организации.

Более подробно сущность выше указанных методических приемов и правил бухгалтерского учета изложено в последующих главах данной книги.

4. БАЛАНСОВОЕ ОБОБЩЕНИЕ

4.1. Сущность, значение и функции баланса

Бухгалтерский баланс в современных условиях является одной из форм бухгалтерской отчетности организации о состоянии ее хозяйственных средств (имущества) и источников их покрытия на определенную дату. Так,

если на определенный момент в стоимостном выражении сгруппировать хозяйственные средства (имущество) организации по составу и их функциональной роли в процессе воспроизводства и сопоставить с группировкой этих средств по источникам их формирования и целевому назначению, то получим количественное отражение имущественного состояния организации, называемое бухгалтерским балансом³.

Таким образом, **бухгалтерский баланс представляет собой** способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе по составу, функциональной роли и источникам формирования в денежной оценке на определенную дату.

Бухгалтерский баланс служит основным источником информации для широкого круга пользователей.

Так, по данным баланса собственники и административно - управленческий персонал организации знакомятся с имущественным состоянием организации. Их волнует движение капитала, которое должно приносить прибыль.

Бухгалтерскую службу организации больше всего волнует правильность учета имущества и обязательств на счетах бухгалтерского учета и денежной оценки каждой статьи баланса, так как они контролируют соблюдение равенства актива⁴ и пассива⁵ баланса.

По балансу определяют, сумеет ли организация в ближайшее время выполнить свои обязательства перед акционерами, инвесторами, кредиторами, поставщиками, подрядчиками и др. или ей угрожают финансовые затруднения. Для этого проводят анализ и оценку имущественного состояния, оценку ликвидности и платежеспособности, оценку финансовой устойчивости и уровня деловой активности организации,

³ Термин «баланс» происходит от латинского *bis* – дважды и *lanx* – чаша весов, откуда *bilanx* – буквально означает двучашие, как символ равновесия.

⁴ Термин «актив» происходит от латинского *activus* – активный, деятельный, действующий.

⁵ Термин «пассив» происходит от латинского *passivus* – пассивный, страдательный, бездеятельный.

а также определяют конечный финансовый результат в виде наращивания собственного капитала (чистых активов) за отчетный период, проводят прогнозирование и оценку возможного банкротства.

На основании данных баланса составляются текущие финансовые планы организации, осуществляется контроль за движением денежных потоков в соответствии с полученной прибылью.

Данные бухгалтерского баланса широко используются налоговыми органами для контроля правильности начисления налогов организацией, например, налога на имущество. Показатели баланса используются также органами государственного управления (например, Госкомстатом РФ, Министерством сельского хозяйства РФ и др.), поскольку балансовые данные организаций позволяют изучать и анализировать отдельные интересующие их экономические вопросы. Кроме того, данные бухгалтерских балансов отдельных организаций используются научными учреждениями и научными работниками для анализа особенностей и развития современной экономики с целью разработки комплекса мероприятий по совершенствованию хозяйственного механизма, системы управления организаций и др.

Бухгалтерский баланс составляется организациями в обязательном порядке. Обязательность составления бухгалтерского баланса как одного из основных форм отчетности организации установлена Законом «О бухгалтерском учете». Бухгалтерский баланс составляется на основании данных бухгалтерского учета за квартал, полугодие, девять месяцев и год. Бухгалтерский баланс представляется внутренним и внешним пользователям финансовой информации в установленный срок. Пользователи имеют возможность по балансу анализировать состав и движение имущества, как в статике, так и в динамике.

4.2. Строение и структура бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух взаимосвязанных сторон. Левая сторона называется актив и отражает состав и размещение хозяйственных средств, правая сторона называется пассив и отражает источники образования хозяйственных средств.

Отдельные показатели (строки) актива и пассива называются статьями баланса. Статьи актива отражают состояние отдельных видов хозяйственных средств, статьи пассива – состояние источников этих средств.

Итоги статей актива и пассива всегда равны друг другу, поскольку они отражают одну и ту же совокупность средств, но в двух разных группировках.

Строение баланса базируется на классификации средств, рассмотренной в предшествующей главе.

Равенство итогов актива и пассива баланса является обязательным условием правильности его составления. Недаром в переводе с французского слово «balance» означает весы, т.е. равновесие. Поэтому и две стороны баланса (актив и пассив), как чаша весов, должны быть уравновешены, равны между собой.

Общий итог баланса называется валютой.

Статьи баланса объединяются в экономически однородные разделы (группы) и подразделы (подгруппы). В настоящее время в качестве одной из основных форм бухгалтерской отчетности организации используется форма баланса – нетто, которая установлена Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность» ПБУ 4/99 от 06.07.99 № 43н. Форма баланса – нетто определена таким образом, чтобы максимально отвечать требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

В бухгалтерском балансе активы (средства) и пассивы (обязательства) представляются с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или

продолжительности операционного цикла, если он не превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Так, бухгалтерский баланс – нетто имеет в активе два раздела («Внеоборотные активы», «Оборотные активы»), а в пассиве – три («Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства», «Краткосрочные обязательства») и представляет собой следующий вид (табл.4.1).

В активе баланса имущество приведено по степени ликвидности: труднореализуемые активы (статьи раздела 1 баланса); медленно реализуемые активы (подраздел «запасы» раздела 2, кроме статьи «Расходы будущих периодов»); быстрореализуемые активы (дебиторская задолженность, прочие активы); наиболее ликвидные активы (денежные средства и краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги).

В пассиве баланса источники расположены в зависимости от срочности их погашения: постоянные пассивы (уставный капитал, резервный капитал и др.); долгосрочные пассивы (долгосрочные кредиты, займы и др.); краткосрочные пассивы (краткосрочные кредиты, займы и др.); наиболее срочные обязательства (кредиторская задолженность). Такая группировка активов и пассивов используется для оценки ликвидности баланса.

Согласно бухгалтерской терминологии средства (имущество) организации, как уже известно, рассматриваются как активы (А), а источники образования средств – как привлеченный капитал – пассивы (П) и собственный капитал (К).

Активы – это ресурсы (имущество), контролируемые организацией в результате событий прошлых периодов, от которых организация ожидает экономические выгоды в будущем.

Обязательства (пассивы) – это текущая задолженность организации, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к выбытию из организации ресурсов, приносящих экономическую выгоду.

Собственный капитал – это часть активов компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

Таблица 4.1. Бухгалтерский баланс (извлечение)

АКТИВ	На начало отчетного года	На конец отчетного периода	ПАССИВ	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			III. КАПИТАЛЫ И РЕЗЕРВЫ		
Нематериальные активы			Уставный капитал		
Основные средства			Добавочный капитал		
И т.д.			Резервный капитал		
ИТОГО по разделу I			Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			ИТОГО по разделу III		
Запасы			IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
в том числе:			Займы и кредиты		
сырье, материалы и другие аналогичные ценности			Прочие долгосрочные обязательства		
животные на выращивании и откорме			Итого по разделу IV		
затраты в незавершенном производстве			V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
и т.д.			Займы и кредиты		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			Кредиторская задолженность		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)			в том числе:		
в том числе:			поставщики и подрядчики		
покупатели и заказчики			задолженность перед персоналом организации		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)			и т.д.		
в том числе:			ИТОГО по разделу V		
покупатели и заказчики					
Краткосрочные финансовые вложения					
Денежные средства					
Прочие оборотные активы					
ИТОГО по разделу II					
Баланс			Баланс		

Отсюда основное балансовое уравнение может быть представлено в следующем виде:

$$A = \Pi + K.$$

Таким образом, в любом случае имущество организации (актив) должно соответствовать его обязательствам (привлеченному капиталу) и собственному капиталу. Величина же собственного капитала определяется путем преобразования основного балансового уравнения:

$$K = A - \Pi.$$

На величину собственного капитала (K) оказывают влияние четыре типа операций. Первые два типа этих операций – вложения и изъятия – применяются в случаях, когда активы либо вкладываются владельцем, либо изымаются им. Два вторых типа – доходы и расходы увеличивают или уменьшают капитал вследствие работы фирмы (рис.4.1).

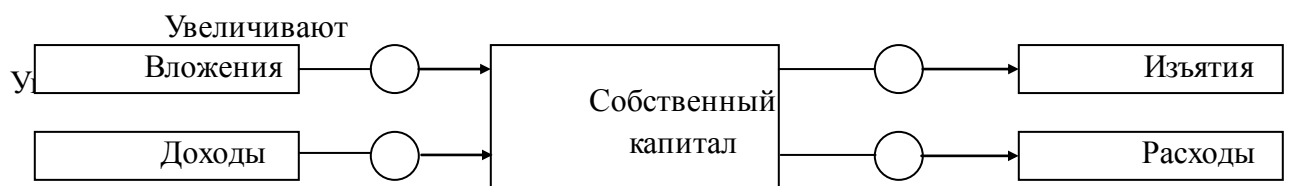


Рис. 4.1. Влияние четырех типов операций на собственный капитал

Разделение активной стороны баланса на два раздела имеет важное экономическое значение.

Так, разделы актива баланса отражают каким образом размещены средства, каков их состав, структура и как они используются в текущей деятельности или могут быть использованы в случае ликвидации экономического субъекта и др. Разделение же пассива баланса на три раздела позволяет судить: за счет каких источников формировались средства (собственных или заемных); какое они имеют целевое назначение по каждому источнику; о степени автономии и соотношений заемных и собственных средств организации и др.

Первый раздел баланса «Внеоборотные активы» содержит информацию о нематериальных активах, движимом и недвижимом имуществе, представленными в составе основных средств, а также долгосрочными инвестициями.

Второй раздел баланса «Оборотные активы» представляет информацию о запасах и затратах, дебиторской задолженности организации, ее денежной наличности, а также о краткосрочных финансовых вложениях экономического субъекта.

Третий раздел баланса «Капитал и Резервы» отражает информацию о собственном капитале организации, а также о непокрытых убытках и потерях на конец отчетного периода.

Четвертый раздел баланса «Долгосрочные обязательства» содержит информацию о задолженности организации по полученным долгосрочным кредитам банков и займам организаций и лиц, а также по прочим долгосрочным обязательствам.

Пятый раздел баланса «Краткосрочные обязательства» отражает информацию о задолженности организации по полученным краткосрочным кредитам банков и займам организаций и лиц, а также текущую кредиторскую задолженность (перед поставщиками, бюджетом и т.д.), доходах будущих периодов, резервах предстоящих расходов и платежей данного экономического субъекта и др.

Построение баланса на основе приведенной группировки хозяйственных средств (имущество) и источников их образования служит целям контроля, анализа и управления имуществом организации.

Однако баланс только тогда может обеспечить реальное отражение имущественного состояния организации, когда правильное его строение сочетается с правильной оценкой всех статей актива и пассива. В целях сопоставимости оценки имущества и его источников для отражения в балансе должна проводиться единообразно во всех организациях, что достигается соблюдением установленных положений и правил оценки.

4.3. Типовые изменения в балансе, вызываемые хозяйственными операциями

Хозяйственная деятельность каждой организации вызывает необходимость совершать различные операции. Содержанием этих операций являются отдельные моменты движения хозяйственных средств и их источников. Участвуя в хозяйственных процессах, средства организации и их источники постоянно меняются. Хозяйственные операции отражают изменения в составе, размещении средств или целевом их назначении, либо в увеличении или уменьшении источников средств. Каждая операция непременно затрагивает две статьи баланса и приводит к изменению их суммы в одинаковом размере. Поэтому равенство между общей суммой хозяйственных средств и общей суммой их источников в балансе сохраняется.

Хозяйственные операции могут изменять в балансе: а) статьи актива (увеличивать одни и в равной сумме уменьшать другие); б) статьи пассива (увеличивать одни и в равной сумме уменьшать другие; в) статьи актива и пассива в сторону увеличения остатков (статей) на одну и ту же сумму; г) статьи актива и пассива в сторону уменьшения остатков (статей) на одну и ту же сумму. Таким образом, посредством хозяйственных операций происходят четыре типа балансовых изменений. Схематически эти типы балансовых изменений можно для наглядности изобразить следующим образом (табл. 4.2).

Таблица 4.2. Типы изменений в балансе, вызываемые хозяйственными операциями

Номер типа изменений в балансе	Актив		Пассив		Состояние валюты (итога) баланса
	увел ичение	умен ьшение	увел ичение	умен ьшение	

1	+	-	0	0	не изменяется
2	0	0	+	-	не изменяется
3	+	0	+	0	изменяется в сторону увеличения
4	0	-	0	-	изменяется в сторону уменьшения

Примечание: Знак плюс (+) означает увеличение статьи баланса, знак минус (-) означает уменьшение статьи баланса, а знак ноль (0) означает, что операция не затрагивает статьи баланса.

Рассмотрим конкретные примеры хозяйственных операций, вызывающих четыре типа изменений в балансе.

Первый тип хозяйственных операций характеризуется изменением только в активе баланса: одна статья увеличивается, другая уменьшается на одну и ту же сумму хозяйственной операции. Происходит изменение состава хозяйственных средств (актива), но общая сумма их остается неизменной. Итог баланса также не изменяется.

Пример. Получены с расчетного счета в кассу денежные средства в сумме 10 000 руб. В результате этой операции произошло увеличение денежных средств в кассе на 10 000 руб. и уменьшение их на эту же сумму на расчетном счете организации.

При этом итог баланса не изменяется, так как произошло только перемещение одной и той же суммы из одной статьи актива баланса в другую.

Второй тип хозяйственных операций характеризуется изменением только в пассиве баланса, отражающем источники средств. В результате хозяйственной операции одна статья пассива уменьшается, другая – увеличивается. Как при первом типе хозяйственных операций, так и при втором, итог баланса не изменяется.

Пример. Неиспользованная часть прибыли отчетного периода в размере 40 000 руб. направлена на увеличение резервного капитала организации. В результате хозяйственной операции произошло уменьшение нераспределенной прибыли и увеличение резервного капитала на равную сумму (40 000 руб.). В данном случае итог (валюта) баланса также не меняется.

Третий тип хозяйственных операций характеризуется одновременным изменением на равную сумму статей актива и пассива. Увеличение хозяйственных средств по статье актива вызывает увеличение их источников по статье пассива баланса. Итог актива и пассива баланса увеличивается на сумму хозяйственной операции.

Пример. Поступили от поставщика материалы на сумму 90 000 руб., оплата за которые еще не произведена. В результате данной хозяйственной операции произошло увеличение остатков материалов в активе баланса и увеличение задолженности поставщику в пассиве баланса на равную сумму (90 000 руб.).

Четвертый тип хозяйственных операций характеризуется уменьшением суммы соответствующих статей актива и пассива на одну и ту же сумму. Итог актива и пассива баланса уменьшается на сумму хозяйственной операции.

Пример. Из кассы по платежной ведомости выплачена заработная плата работникам организации в сумме 60 000 руб. В результате данной операции статья актива баланса «Денежные средства» уменьшается на сумму 60 000 руб. и на эту же сумму уменьшается статья пассива баланса «Задолженность перед персоналом организации».

Из приведенных примеров следует, что каждая хозяйственная операция вызывает изменение в балансе не менее чем в двух статьях. При этом итоги актива и пассива изменяются только тогда, когда операции затрагивают одновременно хозяйственные средства (активы) и источники их покрытия (пассивы). Равенство между итогами актива и пассива баланса сохраняется после любой операции.

4.4. Виды балансов и их классификация

В практическом бухгалтерском учете в условиях рыночной экономики используются следующие виды бухгалтерских балансов: вступительный; периодический и годовой (заключительный); соединительный (фузионный); разделительный; saniруемый; ликвидационный; сводный; сводно-консолидируемый.

Вступительный (организационный) баланс – свидетельствует о возникновении новой организации, т.е. по существу это баланс заново создаваемой организации. Показываемая в нем имущественная масса оказывается состоящей в основном из денежных вкладов учредителей (участников) и организационных расходов. Составлением вступительного баланса открывается, по существу, ведение бухгалтерского учета в данной организации.

Периодический и годовой (заключительный) балансы. Периодический или промежуточные балансы составляются на заданные отрезки времени (за месяц, квартал, полугодие, девять месяцев), а годовой (заключительный) – по остаткам средств и их источников на конец отчетного года.

Соединительный (фузионный) баланс – баланс, составленный по результатам объединения имущества и обязательств двух и более организаций – юридических лиц. Соединительный баланс является одной из форм отчетности организации, являющийся правопреемником ранее действующих.

Разделительный баланс составляется при реорганизации организации и разделении ее на два и более юридических лица или самостоятельные (отдельные) хозяйствующие субъекты (организации, дочерние общества, структурные подразделения с самостоятельным балансом).

Санируемые балансы составляются в тех случаях, когда организация приближается к банкротству. Санируемый баланс составляется с привлечением аудитора еще до окончания отчетного периода с целью показать реальное состояние дел в организации. В отличие от обычного, в котором отдельные статьи рассматриваются как реальные, в санируемом балансе эти статьи могут не приниматься в расчет, либо подвергаться значительной уценке (например, материальные ценности могут быть уценены до возможной стоимости их реализации).

Ликвидационные балансы свидетельствуют о ликвидации организации. Ликвидационные балансы отличаются от других главным образом оценкой своих статей (производимого более низкой стоимости – реализационной, чем первоначальная балансовая стоимость средств).

Сводные балансы. Если юридические лица подчиняются в административном порядке какому-то управленческому органу и сдают ему самостоятельные балансы, то составляется сводный баланс. Он отражает данные включаемых в него самостоятельных балансов.

Сводно-консолидируемые балансы. Баланс, составленный и объединяющий данные самостоятельных, представительств обособленных структурных подразделений и т.п.

Различают также **статические и динамические балансы.** Баланс называется статическим, если позволяет на определенный момент времени представить в денежном измерении имущественное положение организации. Разновидностью статического баланса является **актуарный баланс.**

Баланс называется динамическим, если позволяет представить финансовый результат хозяйственной деятельности за отчетный период.

В зависимости от возникающих в хозяйственной жизни целей выделяют восемь признаков классификации бухгалтерских балансов [98].

1. По источникам составления – инвентарные, книжные, актуарные.
2. По срокам составления – вступительные, промежуточные (периодические, начинательные, заключительные, ликвидационные).
3. По объему – самостоятельные, отдельные, сводные, консолидированные.
4. По полноте отражения данных – брутто-балансы, нетто-балансы (в которых не отражается амортизация основных средств, нематериальных активов).

5. По реформированию – реформированные (когда прибыль не показывается в балансе отдельной статьей); нереформированные (когда прибыль показывается в балансе отдельной статьей).

6. По полноте – пробные, оборотные (по оборотам), сальдовые (по остаткам на счетах).

7. По формату – односторонние (актив сверху, пассив под активом или наоборот), двусторонние (актив слева, пассив справа или наоборот), раздельный (по центру приходится название статей, а слева и справа от них указываются числовые значения актива и пассива), сводный (слева приводятся названия статей, а справа, в двух колонках, перечисляются суммы, относящиеся к активу и пассиву), шахматный (матрица, по строкам которой перечисляются статьи актива, а по столбцам – статьи пассива и наоборот).

8. По времени – провизорные (пробный, прогнозный), перспективный (баланс, который составлен по расчетным данным на перспективу), директивный (который отражает оптимальную структуру использования ресурсов организации).

5. БУХГАЛТЕРСКИЕ СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

5.1. Счета бухгалтерского учета и их строение

В предыдущей главе мы рассмотрели бухгалтерский баланс, представляющий собой способ группировки и отражения состояния и размещения хозяйственных средств и источников их образования на определенную дату. Однако хозяйственные операции в балансе не регистрируются.

Для оперативного руководства и контроля за хозяйственной деятельностью необходимы текущие систематизированные показатели о наличии и движении средств и источников их образования, формировании

затрат, реализации продукции (работ, услуг) и финансовых результатах организации.

Систематизированная и смысловая информация бухгалтерского учета о фактах хозяйственной жизни необходима не только для оперативного (текущего) управления, но и для тактического и стратегического управления за хозяйственной деятельностью организации.

Такую информацию бухгалтерский учет обеспечивает путем ее организации, упорядочения, выражения, коммуникации, накопления и хранения. Под хранением информации понимается хранение показателей эффективности производства, которые должны стать также объектами бухгалтерского отражения. Вся другая информация бухгалтерского учета может храниться и оставаться неизменной только определенное время, так как она (информация) меняется из-за постоянного влияния на нее последующих фактов хозяйственной жизни. Упорядочение, накопление бухгалтерской информации означает ее систематизацию и классификацию по определенным признакам, что обеспечивается при помощи системы счетов.

Система счетов бухгалтерского учета воплощает определенное соотношение его формы и содержания. Так, счета являются элементами формы бухгалтерского учета, а систематизированная и сгруппированная на них информация - его содержанием. В зависимости от использования системы счетов определяется структура фактов хозяйственной жизни и их содержание. Отсюда система счетов бухгалтерского учета является абстрактно-логической моделью бухгалтерской информационной системы отражения и группировки фактов хозяйственной жизни. Номенклатура системы счетов играет важную роль для получения показателей, необходимых для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В экономической литературе, в том числе зарубежной, до сих пор не получили своего однозначного решения многие вопросы, касающиеся системы счетов, что создает дополнительные методические, дидактические и практические трудности. Это касается определения бухгалтерского счета,

плана счетов, построения самой номенклатуры системы счетов и др. Так, в ранее опубликованных работах одни авторы бухгалтерский счет характеризовали как способ текущего отражения хозяйственных операций и получения обобщающих показателей хозяйственной деятельности, другие как форму и метод контроля хода выполнения плана, третьи, как способ классификации, обобщения и систематизации хозяйственных средств, процессов, операций по экономически однородным признакам [66, с.4].

В опубликованных работах за последние годы встречаются другие определения бухгалтерского счета. Так, В.А.Астахов пишет: «Счет представляет собой локальную систему, в процессе формирования которой под воздействием хозяйственных операций осуществляется учет, текущий и последующий контроль за наличием и движением экономически однородного объекта» [11, с.95]. М.Ю.Медведев отмечает, что: «Счет бухгалтерского учета представляет собой идентификатор группы объектов» [64, с.247]. Встречается и другая точка зрения, когда счет характеризуется как особый регистр (бухгалтерские книги, журналы, ведомости и т.п.), применяемый только в бухгалтерии [101, с.117]. Из приведенных точек зрения можно сделать некоторые выводы. Бухгалтерский счет не является инструментом контроля средств организации, то есть счет сам по себе никаких контрольных действий не выполняет. Об этом вполне обоснованно неоднократно указывали в своих работах известные отечественные ученые В.Ф.Палий и Я.В.Соколов [84, с. 125]. Для контроля используется не счет, а отражаемая на счетах информация о фактах хозяйственной жизни. Счет можно характеризовать схематически только для дидактических целей. Поэтому изучение счетов в учебных заведениях начинают с «Т-модели» счета. Это простейшая схематическая модель включает все три элемента счета: 1)название счета; 2)левая сторона-дебет; 3)правая сторона - кредит. Однако схематическое представление счета для дидактических целей не означает, что счет представляет собой двухстороннюю таблицу, регистр учета.

При полной автоматизации бухгалтерского учета и прихода на смену бухгалтерским регистрам специальных программ обработки первичных данных, их трансформации в различные формы отчетности (с выделением корреляционных зависимостей, то есть влияния факторных признаков) для управления, табличная характеристика счета или как материального носителя отпадет полностью. Однако компьютеризация бухгалтерского учета в организациях народного хозяйства нашей страны в ее современном состоянии, несмотря на стремительное развитие, не оказывает на методологию и методику учета существенного влияния. Те компьютерные программы, которые получили широкое распространение, основаны на реализации «книжной» и «ведомостной» методологии, т.е. реализации тех же старых мемориально-ордерной, журнально-ордерной и других форм бухгалтерского учета. Вместе с тем даже современное состояние автоматизации бухгалтерского учета при ее внимательном изучении дает полное основание для того, чтобы отказаться от табличной характеристики бухгалтерского счета. Материальным носителем информации являются документы и регистры бухгалтерского учета.

Бухгалтерские счета представляют собой информационные абстрактно-логические локальные модели используемой системы бухгалтерского учета; классификационные признаки для количественных измерений и качественной характеристики содержания учитываемых объектов путем их трансформации в хозяйственные операции.

Аналогичные характеристики счетов приведены также в работах ряда известных экономистов: В.А.Астахова (как локальная система) [11, с.95], Я.В.Соколова (как качественный признак и часть логически заданной системы счетоводства) [98, с.291], М.И.Кутера (как квалификационный признак) [57, с.298].

Как классификационный признак счет имеет название, соответствующее названию объекта наблюдения и кодовое обозначение (шифр). В британо-американском учете бухгалтер самостоятельно

разрабатывает систему счетов и присваивает им условное (сокращенное) обозначение, которое называется фило [57, с.298]. В российском учете названия счетов и их коды определяются Планом счетов бухгалтерского учета, разрабатываемым централизованно Минфином России. Аналогично строится номенклатура бухгалтерских счетов в странах континентальной школы (Германия, Франция и др.).

Счета как классификационные признаки, обеспечивают группировку объектов бухгалтерского учета (ФХЖ) по различным признакам и служат для отражения информации хозяйственных операций, связанных с наличием, состоянием, движением и изменением состава средств и их источников в процессах хозяйственной деятельности.

Счет – основная единица отражение информации в бухгалтерском учете. Так, информация, необходимая для принятия управленческих решений, должна накапливаться, храниться и быть всегда «под рукой» у руководства организации. Счета открываются на каждый вид актива (средств), пассива (обязательств – заемный источник) и капитала организации (собственный источник), включая доходы и расходы.

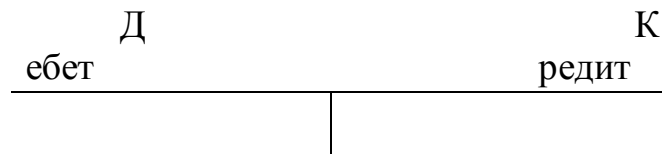
Различают два вида счетов: **активные и пассивные**. Свое название они получили от названия сторон баланса и отражают их содержание. Активные счета предназначены для учета ФХЖ о хозяйственных средствах по их составу и размещению, пассивные – для учета ФХЖ о источниках хозяйственных средств по их целевому назначению.

Логическая схема счета для дидактических (учебных) целей - форма двухсторонней таблицы. Левая часть таблицы называется дебет, а правая – кредит⁶. Поэтому изучение счета целесообразно начинать с «Т – модели» счета. Схематически используемая модель счета выглядит так:

Счет

название счета

⁶ Термин «дебет» происходит от латинского слова *debet* – должен, а «кредит» – *credit* – верит. В современных условиях эти термины не отвечают буквальному значению этих слов и являются условно-техническими обозначениями.



Любая запись, сделанная в левой части, называется дебетованием счета, а в правой - кредитованием. Из приведенной схемы счета видно, что каждый счет имеет свое наименование. Эти наименования соответствуют наименованиям объектов наблюдения - средств и их источников. Кроме наименования, каждому счету присваивается порядковый номер (шифр).

Для каждого счета, как правило, характерно наличие **сальдо**⁷ (**остатка**) на начало и конец месяца и **оборотов** (итоги записей на счете) за месяц по дебету и кредиту. Однако назначение сторон (дебета и кредита) в активных и пассивных счетах различно (табл. 5.1 и 5.2).

Таблица 5.1. Схема активного счета

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало месяца хозяйственных средств	_____
Хозяйственные операции, вызывающие увеличение средств в отчетном месяце (+)	Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение средств в отчетном месяце (-)
Итог (оборот) хозяйственных операций по дебету счета за отчетный месяц	Итог (оборот) хозяйственных операций по кредиту счета за отчетный месяц
Остаток (сальдо) на конец месяца (равен остатку на начало месяца плюс оборот по дебету и минус оборот по кредиту)	_____

Это связано с тем, что активные счета показывают увеличение или уменьшение различных видов ценностей (средств), а пассивные счета – увеличение или уменьшение источников образования хозяйственных средств.

Таблица 5.2. Схема пассивного счета

Дебет	Кредит
_____	Остаток (сальдо) на начало месяца

⁷ Термин «сальдо» - от итальянского слова *saldo*, означает расчет. Этот термин применяется для обозначения остатка (разницы между дебетом и кредитом).

	источников хозяйственных средств
Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение источников средств в отчетном месяце (-)	Хозяйственные операции, вызывающие увеличение источников средств в отчетном месяце (+)
Итог (оборот) хозяйственных операций по дебету счета за отчетный месяц	Итог (оборот) хозяйственных операций по кредиту счета за отчетный месяц
_____	Остаток (сальдо) на конец месяца (равен остатку на начало месяца плюс оборот по кредиту и минус оборот по дебету)

В активных счетах, показывающих состав и размещение средств и находящихся в левой стороне баланса, начальный остаток (сальдо) записывается по дебету счета. В пассивных счетах, отражающих наличие и движение источников образования хозяйственных средств, начальное сальдо записывается по кредиту счета.

Увеличение хозяйственных средств на активном счете отражается на той же стороне счета, на которой записано и начальное сальдо, то есть по дебету. Для пассивного счета, соответственно, увеличение источников средств показывается по кредиту.

Уменьшение хозяйственных средств по активному счету показывается по кредиту, а уменьшение источников средств по пассивному счету – по дебету.

К активным счетам относятся: «Основные средства», «Нематериальные активы», «Материалы», «Готовая продукция», «Касса», «Расчетные счета», «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

К пассивным счетам относятся: «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и др.

Сумма записей по дебету или кредиту счета (активного и пассивного) называется **оборотом**. Различают оборот по дебету и оборот по кредиту счета. Разница между оборотами на счете с учетом остатка (сальдо) на начало месяца составит остаток (сальдо) на конец месяца.

На активных счетах остатки (сальдо) на конец месяца (как и остатки на начало месяца) отражаются только по дебету, а на пассивных счетах наоборот – только по кредиту.

Конечный остаток (сальдо - $C_{ка}$) средств по активному счету определяется следующим образом: к начальному остатку (сальдо – $C_{на}$) прибавляют сумму оборота по дебету ($O_{да}$) и вычитают сумму оборота по кредиту ($O_{ка}$). Конечный остаток может быть либо дебетовым, либо равняться нулю:

$$C_{ка} = C_{на} + O_{да} - O_{ка}.$$

Пример. По счету «Готовая продукция» по данным баланса числится остаток (сальдо) на начало отчетного месяца на сумму 200 000 руб. Открывая данный счет, записывают начальный остаток (сальдо) в сумме 200 000 руб. в дебет, так как это активный счет.

В течение отчетного месяца поступила с производства готовая продукция и принята к бухгалтерскому учету в результате трех хозяйственных операций на общую сумму 90 000 руб. (30 000 + 20 000 + 40 000).

Расход готовой продукции на общую сумму 95 000 руб. в связи с ее реализацией по трем партиям в разные числа месяца оформлена отдельными хозяйственными операциями (25 000 + 37 000 + 33 000). Согласно правилам, в активных счетах, отражающих состояние и движение хозяйственных средств, суммы увеличения записывают в дебет, а суммы уменьшения - в кредит. Следовательно, по дебету счета «Готовая продукция» необходимо записать 30 000, 20 000 и 40 000 руб., а по кредиту счета – 25 000, 37 000 и 33 000 руб.

Далее необходимо подсчитать итоги записей по дебету и кредиту счета, т.е. обороты, и вывести конечный остаток (сальдо):

$$C_{ка} = 200\,000 + 90\,000 - 95\,000 = 195\,000 \text{ руб.}$$

На «Т – модели» счета эти записи имеют следующий вид:

Счет «Готовая	
продукция»	
<hr style="width: 50%; margin: auto;"/>	
название счета	
Д	К

ебет	редит
$C_{на} - 200\ 000$	
1) 30 000	4) 25 000
2) 20 000	5) 37 000
3) 40 000	6) 33 000
$O_{да} - 90\ 000$	$O_{ка} - 95\ 000$
$C_{ка} - 195\ 000$	

Для определения конечного остатка (сальдо - $C_{кп}$) источников средств по пассивному счету к начальному остатку (сальдо - $C_{нп}$) прибавляют сумму оборота по кредиту ($O_{кп}$) и вычитают сумму оборота по дебету ($O_{дп}$). Конечный остаток может быть либо кредитовым, либо равняться нулю:

$$C_{кп} = C_{нп} + O_{кп} - O_{дп}$$

Пример. По счету «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» по данным баланса задолженность банку составила 300 000 руб. В течение отчетного периода (месяца) она увеличилась в результате одной операции (полученной суммы кредита) еще на 500 000 руб., а в результате двух последующих операций по погашению кредита уменьшилась на 600 000 руб. (200 000 + 400 000). Согласно правилам, в пассивных счетах, отражающих источники образования средств, суммы увеличения (в данном случае увеличение задолженности организации перед банком) записывают в кредит, а суммы уменьшения – в дебет. Поэтому 500 000 руб. необходимо записать по кредиту данного счета, а 200 000 и 400 000 – по дебету счета. Затем необходимо подсчитать обороты по счету и вывести конечное сальдо:

$$C_{кп} = 300\ 000 + 500\ 000 - 600\ 000 = 200\ 000 \text{ руб.}$$

На «Т – модели» счета эти записи имеют следующий вид:

Счет «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

название счета	
Дебет	Кредит
	$C_{нп} - 300\ 000$
2) 200 000	1) 500 000
3) 400 000	
$O_{дп} - 600\ 000$	$O_{кп} - 500\ 000$
	$C_{кп} - 200\ 000$

Кроме активных и пассивных счетов, в бухгалтерском учете используются счета, которые содержат признаки как активных, так и пассивных счетов. Такие счета называются **активно-пассивными**. Эти счета предназначены для учета расчетных операций с различными организациями и учреждениями. К ним относятся такие счета, как: «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», «Расчеты с учредителями», «Внутрихозяйственные расчеты» и др.

На активно-пассивных счетах учитывают в дебете дебиторскую задолженность (задолженность данному экономическому субъекту со стороны отдельных организаций и лиц) организации, а в кредите – кредиторскую задолженность (задолженность данного экономического субъекта перед другими организациями и лицами) организации. Активно-пассивные счета не закрываются, их остатки (сальдо) показываются развернуто (так как сальдо по этим счетам может быть одновременно дебетовым и кредитовым), а в баланс заносятся дебетовые в «Актив», кредитовые – в «Пассив» (табл. 5.3).

Таблица 5.3. Схема активно-пассивного счета

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало месяца дебиторской задолженности ($C_{на}$)	Остаток (сальдо) на начало месяца кредиторской задолженности ($C_{пп}$)
Хозяйственные операции, вызывающие увеличение дебиторской задолженности в отчетном месяце (+)	Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение дебиторской задолженности в отчетном месяце (-)
Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение кредиторской задолженности в отчетном месяце (-)	Хозяйственные операции, вызывающие увеличение кредиторской задолженности в отчетном месяце (+)
Итог (оборот) хозяйственных операций по дебиторской задолженности ($O_{да}$)	Итог (оборот) хозяйственных операций по дебиторской задолженности ($O_{ка}$)
Итог (оборот) хозяйственных операций по кредиторской задолженности ($O_{дп}$)	Итог (оборот) хозяйственных операций по кредиторской задолженности ($O_{кп}$)
Остаток (сальдо) на конец месяца дебиторской задолженности ($C_{ка}$)	Остаток (сальдо) на конец месяца кредиторской задолженности ($C_{кп}$)

Из схемы (табл. 5.3) видно, что активно-пассивный счет фактически включает в себя два счета: активный и пассивный. Поэтому, чтобы

подсчитать конечные остатки (сальдо) по дебету и кредиту активно-пассивного счета необходимо этот счет разделить на два счета - активный и пассивный.

После этого на каждом из этих счетов подсчитывается конечный остаток по соответствующей формуле. Понимание сущности и необходимости счетов, а также знания их логического строения и порядка отражения на них операций имеет существенное значение для практического выполнения работ по бухгалтерскому учету.

5.2. Двойная запись, ее сущность и значение

Движение имущества (хозяйственных средств) в организациях отражается в учетных записях в виде отдельных хозяйственных операций. Хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета с применением системы (метода) двойной записи.

Система двойной записи возникла в эпоху Ренессанса. Первое ее системное описание появилась в 1494 г. (два года спустя после открытия Колумбом Америки). Оно было дано Лукой Пачоли, францисканским монахом, другом Леонардо да Винчи. Великий немецкий поэт Гете назвал двойную запись (двойную бухгалтерию) «одним из самых замечательных изобретений человеческого разума». Выдающийся экономист и социолог Вернер Зомбарт считал, что «двойная запись вызвана к жизни тем же духом, что системы Галилея и Ньютона» [96].

Система двойной записи основывается на принципе двойственности, гласящем, что все экономические явления имеют два аспекта: увеличение и уменьшение, пожертвование и приобретение, возникновение и исчезновение, которые компенсируют друг друга (такое понимание принципа двойственности было характерно для замечательного русского бухгалтера А.М.Галагана).

Многие современные экономисты также считают, что метод двойной записи хозяйственных операций в бухгалтерском учете обусловлен не

столько техникой ведения учетной регистрации, сколько экономической природой смены формы стоимости в процессе кругооборота средств. В процессе кругооборота каждая хозяйственная операция приводит к переходу стоимости из одной формы в другую. Начальные и конечные формы стоимости в процессе производства оказываются разными. Все это вызывает необходимость отражать каждую форму стоимости в ее первоначальном и конечном виде. Имеются и другие мнения экономистов, одни из которых считают, что двойная запись несет юридическое содержание (взаимосвязанное отражение хозяйственных процессов на счетах имеет правовую основу связей), другие – что двойная запись – это логическая конструкция, пригодная для отражения любых числовых значений [98].

В каждой теории есть свои положительные и отрицательные стороны. Все они заслуживают научного внимания и осмысления их содержания при изучении теории бухгалтерского учета.

Более глубокое рассуждение позволяет сделать вывод о том, что все таки, двойная запись хозяйственных операций обусловлена экономической природой смены одной формы потребительской стоимости на другую (или потери этой стоимости, либо получении указанной стоимости без обмена в процессе кругооборота средств). Но в современной хозяйственной жизни для любой хозяйственной операции предшествует правовая основа (аспект) связей, хотя приоритет в бухгалтерском учете принадлежит экономическому содержанию отражаемых фактов хозяйственной жизни.

В системе двойной записи любой факт хозяйственной жизни (хозяйственная операция) должен быть зарегистрирован как минимум дважды: по дебету одного и кредиту другого счета таким образом, чтобы общая сумма по дебету уравновешивала общую сумму по кредиту.

Правила двойной записи предполагают, что для отражения любой хозяйственной операции требуется по крайней мере два счета, т.е. должен быть один или более дебетуемых счетов и один или более кредитуемых

счетов. Итог записей по дебету счетов должен быть равен итогу записей по кредиту счетов.

Таким образом, по существующей методике каждая хозяйственная операция для отражения ее на счетах записывается два раза: один раз на дебете одного счета и второй раз на кредите другого счета, причем на одну и ту же сумму.

Двойная запись – это способ отражения на счетах бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни с целью их трансформации в хозяйственные операции и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении.

Приведем примеры отражения операций на счетах бухгалтерского учета по методу двойной записи.

Первая операция. Из кассы организации выданы под отчет работнику организации 5 000 руб. на командировочные расходы. В результате этой операции затрагиваются два счета. Оба счета по отношению к балансу являются активным, так как на них отражаются средства. Приведенная операция вызвала уменьшение суммы наличных денег в кассе и увеличение задолженности подотчетного лица. Поэтому сумма 5 000 руб. будет записана по дебету счета «Расчеты с подотчетными лицами» и кредиту счета «Касса».

Бухгалтерская запись будет следующая:

Дебет счета «Расчеты с подотчетными лицами».....	5
000 руб.	
Кредит счета «Касса»	5
000 руб.	

Схематически это выглядит так:

Счет «Расчеты с подотчетными лицами»		Счет «Касса»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 5 000		Сна – 3 000	1) 5 000

Вторая операция. По решению учредителей организации часть нераспределенной прибыли присоединена к уставному капиталу в сумме 20 000 руб. Эта операция вызывает изменения на пассивных счетах, которые находятся в пассиве баланса. Записи на счетах следует производить в дебете счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредите счета «Уставный капитал» на одну и ту же сумму.

Бухгалтерская запись будет иметь следующий вид:

Дебет счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» 20 000 руб.

Кредит счета «Уставный капитал» 20 000 руб.

Схематически это выглядит так:

Счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»		Счет «Уставный капитал»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 20 000	$C_{\text{нп}} - 30\ 000$		1) 20 000

Третья операция. Получены от поставщиков материалы на сумму 150 000 руб. Стоимость материалов еще не уплачена поставщикам. Эта операция затрагивает активный счет «Материалы» и пассивный счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В результате хозяйственной операции произошло увеличение материалов (актива баланса) и увеличение кредиторской задолженности перед поставщиками (пассива баланса) на сумму 150 000 руб.

Бухгалтерская запись будет иметь следующий вид:

Дебет счета «Материалы» 150 000 руб.

Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 150 000 руб.

Схематически это выглядит так:

Счет «Материалы»		Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 150 000			1) 150 000

Четвертая операция. Выданы из кассы денежные средства работникам организации в счет задолженности по заработной плате в сумме 10 000 руб. Эта операция затрагивает активный счет «Касса» и пассивный счет «Расчеты с персоналом по оплате труда». В результате хозяйственной операции произошло одновременное уменьшение средств (актив баланса) и источников их образования (пассив баланса) на сумму 10 000 руб.

Бухгалтерская запись будет иметь следующий вид:

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда».....	10 000 руб.
Кредит счета «Касса»	10 000 руб.

Схематически это выглядит так:

Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда»		Счет «Касса»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 10 000	С _{нп} – 10 000	000	С _{на} – 15 1) 10 000

Рассмотренные примеры хозяйственных операций характеризуются двойственностью и взаимностью.

Двойная запись является основой сохранения указанных свойств и контроля за записями хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета, образованную посредством двойной записи хозяйственных операций, называется **корреспонденцией счетов**, а сами счета – **корреспондирующими**.

Факты хозяйственной жизни осмысливаются через хозяйственные операции, представляющие собой априорные знания о ФХЖ. Априорные знания или умозаключения о ФХЖ реализуется путем составления бухгалтерских проверок. Другими словами, для регистрации хозяйственных операций на счетах составляется схема корреспонденции счетов. Письменное отражение схемы корреспонденции счетов и суммы хозяйственной операции называется **проводкой (записью, логико-знаковая модель или счетная формула хозяйственной операции)**.

Проводки (записи) могут быть простые и сложные. При корреспонденции двух счетов – одного по дебету и другого по кредиту – составляется **простая проводка**.

Бухгалтерские записи (счетные формулы), в результате которых один счет по дебету корреспондирует с несколькими счетами по кредиту и, наоборот, несколько счетов по дебету корреспондируют с одним счетом по кредиту, называется **сложной проводкой**.

Двойная запись в системе счетов обеспечивает не только взаимосвязанное отражение движения хозяйственных средств и источников, но и систематизацию и группировку информации о них по качественно однородным признакам.

Все бухгалтерские записи составляются на документе, которым оформлена данная операция. Каждой бухгалтерской операции присваивается свой очередной порядковый номер, под которым она затем значится в учете.

Хозяйственные операции записываются на бухгалтерских счетах по мере их совершения в календарной последовательности. Такие записи принято называть **хронологическими**. Хронологическая запись служит важным средством контроля за сохранностью документов, своевременностью и полнотой отражения операций на счетах. Регистрацию хозяйственных операций по определенной системе счетов бухгалтерского учета принято называть **систематической** записью.

Хронологическая и систематическая записи осуществляются раздельно или вместе. При раздельной записи операции в хронологической последовательности отражают в специальном регистрационном журнале по следующей форме.

Регистрационный журнал

п/п	Дата оп ерации	Содержание операции	С умма	Корреспонде нция счетов	
				де бет	к редит
	2	3	4	5	6

При системе счетов операции записывают в учетную таблицу, ведомость или Главную книгу. При совмещенной записи суммы по хозяйственным операциям записывают в учетной таблице (ведомости, журнале-ордере и т.п.) одной строкой в хронологическом и систематическом порядке.

Следует отметить, что прежде чем составить корреспонденцию счетов по данной операции и записать ее проводкой в хронологическом и систематическом порядке, необходимо: внимательно изучить содержание хозяйственной операции; установить каким документом подтверждается данный факт хозяйственной жизни; выяснить движение или изменение каких объектов бухгалтерского наблюдения характеризует данный факт; определить какие счета бухгалтерского учета необходимо использовать для отражения хозяйственной жизни.

5.3. Счета синтетического и аналитического учета. Взаимосвязь между счетами и балансом

Для осуществления контроля и руководства хозяйственной деятельностью любого экономического субъекта в бухгалтерском учете обобщенных данных совершенно недостаточно. Нужды организации производства и управления его эффективностью требуют иметь более

детальные сведения о наличии, движении, состоянии и использовании каждого объекта бухгалтерского наблюдения.

Всесторонняя информация об объектах бухгалтерского наблюдения, с целью более глубокого познания его предмета, нужна не только в управлении циклом производства и получением продукции, но и циклами инвестиций, получения доходов и др.

Исходя из этих целей и задач в бухгалтерском учете для получения различных по степени детализации информации используются три вида счетов: **синтетические, аналитические и субсчета.**

Так, все активные и пассивные счета бухгалтерского учета по способу обобщения учетных данных делятся на синтетические и аналитические счета. Синтетические счета – счета бухгалтерского учета, предназначенные для учета информации о наличии и движении имущества, обязательствах и хозяйственных операциях по экономически однородным группам в обобщенном виде и в едином денежном выражении. Например, к синтетическим счетам относятся: «Основные средства», «Нематериальные активы», «Материалы», «Животные на выращивании и откорме», «Основное производство», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Готовая продукция» и т.д.

Учет, осуществляемый на синтетических счетах, называется **синтетическим учетом.**

Аналитические счета – счета бухгалтерского учета, предназначенные для детального учета и получения подробной информации и характеристики всех сторон объекта бухгалтерского наблюдения не только в денежном выражении (рублях), но и в натуральном (натуральных единицах измерений). Они детализируют содержание синтетических счетов по отдельным видам имущества и источников их формирования. Таким образом, синтетический счет может иметь несколько аналитических счетов. Поэтому они открываются к синтетическим счетам.

Учет, осуществляемый на аналитических счетах, называется **аналитическим учетом.**

Например, на счете «Расчеты по налогам и сборам» имеющаяся общая задолженность состоит из задолженности по видам платежей: налогу на прибыль, налогу на доходы физических лиц, налогу на добавленную стоимость и т.п. Учет по видам платежей ведется на аналитических счетах и называется аналитическим учетом. Другой пример, на счете «Товары» учитывается общая величина стоимости товаров. Информация о конкретном наличии и местонахождении каждого вида товаров или групп товаров можно получать из их аналитического учета на аналитических счетах.

Аналитические счета открывают в развитие соответствующего синтетического счета и в них делают те же записи, что и в синтетическом счете, но в разрезе тех детальных показателей, которые оказываются необходимыми. Так, в развитие синтетического счета «Основное производство» ведут аналитические счета для каждого вида производства продукции: производство продукции «А», производство продукции «Б» и т.д.

Аналитические счета, как и синтетические, имеют дебет и кредит, по ним выводятся дебетовые или кредитовые остатки. Как и соответствующие синтетические счета, аналитические счета могут быть активными и пассивными. Аналитический счет, например «Дизельное топливо», к субсчету «Топливо» синтетического счета «Материалы», имеет следующий вид (табл. 5.4).

Из приведенной таблицы 5.4. следует, что аналитический счет, в отличие от синтетического счета, показывает единицы измерения, цену за килограмм, общее наличие и движение и т.д.

**Таблица 5.4. Аналитический счет «Дизельное топливо»
Единица измерения – кг, цена 3 руб.**

Дебет				Кредит			
п/п	Содержание операции	К оличество	С умма	п/п	Содержание операции	К оличество	С умма
	Сальдо на начало месяца	2	6				

	Поступило от нефтеперерабатывающего завода	000 1	000 3		Израсходовано в основном производстве	5 000	1 5000
	То же от других поставщиков	0000 3	0000 9		Израсходовано во вспомогательных производствах	000 9	000 7000
	Оборот	1 3000	3 9000		Оборот	1 4000	4 2000
	Сальдо на конец месяца	1 000	3 000		X	X	X

Для промежуточной группировки аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета используют субсчета. Учет в них ведется в денежных измерителях. Следовательно, несколько аналитических счетов составляют один субсчет, а несколько субсчетов – один синтетический счет.

Применение субсчетов имеет важное значение по тем синтетическим счетам, которые имеют различный состав учитываемых объектов, несмотря на общие признаки в целом.

Субсчета применяются в учете материалов, расчетных операций, животных на выращивании и откорме, затрат на производство продукции (работ, услуг), специальных резервов и т.д.

Между синтетическим и относящимся к нему аналитическим счетам существует тесная взаимосвязь, а именно: остаток (сальдо) одного синтетического счета должно быть равно сумме сальдо всех аналитических счетов, к нему относящихся; оборот по дебету и оборот по кредиту одного синтетического счета должен быть равен сумме оборотов (соответственно) по дебету и кредиту всех аналитических счетов, к нему относящихся. Если счет синтетический – активный, то, естественно, его аналитические счета также являются активными. Аналогичный порядок распространяется и на пассивные счета. Эти постулаты помогают понять структуру счетов бухгалтерского учета и отраженных на них учитываемых объектов познания.

Для наглядности отражения взаимосвязи между синтетическими и аналитическими счетами приведем строение синтетического счета «Готовая продукция», например, в сельском хозяйстве (рис. 5.1).

Из схемы (рис.5.1) видно, что синтетический счет «Готовая продукция» разделен на субсчета. Каждый субсчет объединяет в себе несколько аналитических счетов, подробно отражающих движение каждого вида продукции. Основой взаимосвязи синтетического счета и относящимися к нему аналитических счетов является параллельность произведения записей в них.

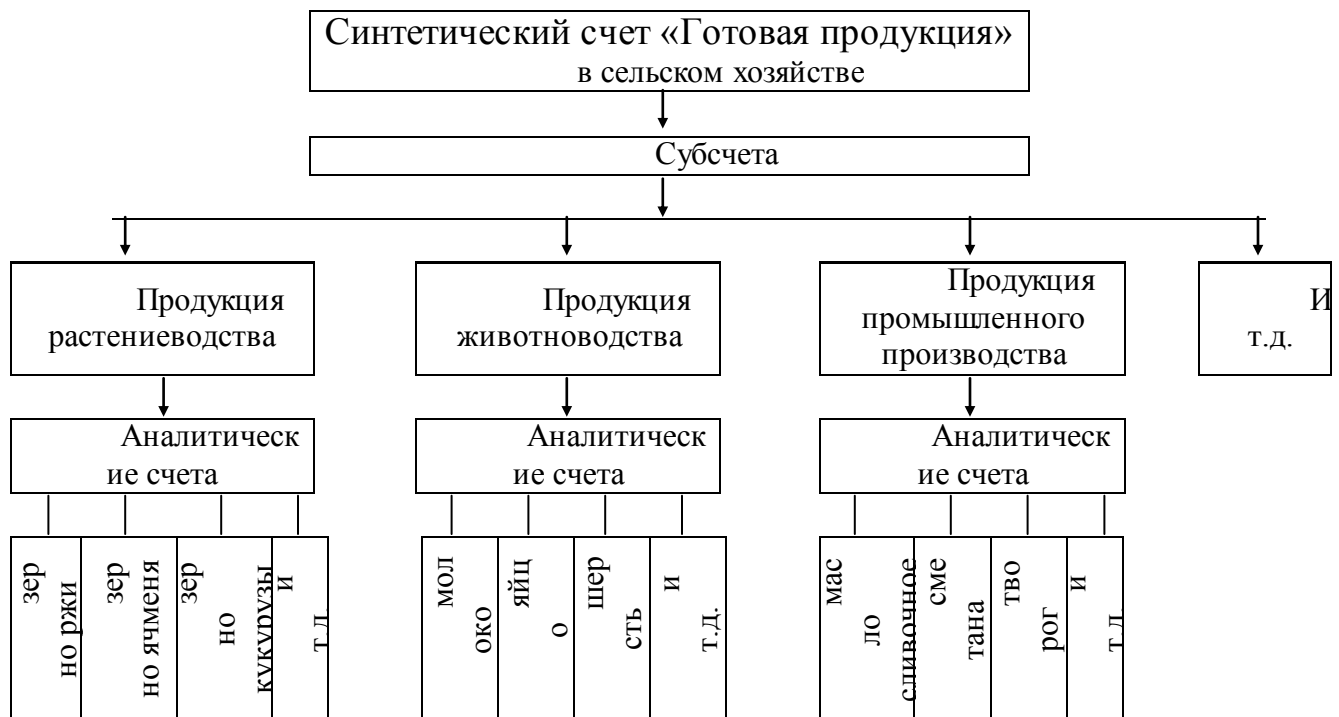


Рис. 5.1. Схема строения счета «Готовая продукция»

Таким образом, аналитические счета, субсчета и синтетические счета во взаимосвязи обеспечивают ступенчатость (пирамидальность) коммуникации информации в бухгалтерской информационной системе (БИС), которая представляет собой процесс, состоящий из трех взаимосвязанных стадий. Содержательная связь между указанными стадиями БИС проявляется регистрацией фактов хозяйственной жизни первичными

документами, отражением их в аналитическом учете и составлением корреспонденции счетов в синтетическом учете.

Записи в аналитическом учете производятся в группировочных и накопительных ведомостях, карточках, книгах и других регистрах аналитического учета на основании первичных документов. Записи же в синтетических счетах производятся на основании данных аналитических счетов, а также первичных документов в различных ордерах, ведомостях, Главной книге, балансе. Иерархическую взаимосвязь выше указанных стадий БИС и последовательность их совершения можно представить в виде пирамиды (рис. 5.2.).

Перечень синтетических счетов разрабатывается в плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, а количество аналитических счетов и субсчетов могут быть установлены в рабочем плане счетов бухгалтерского учета организации.

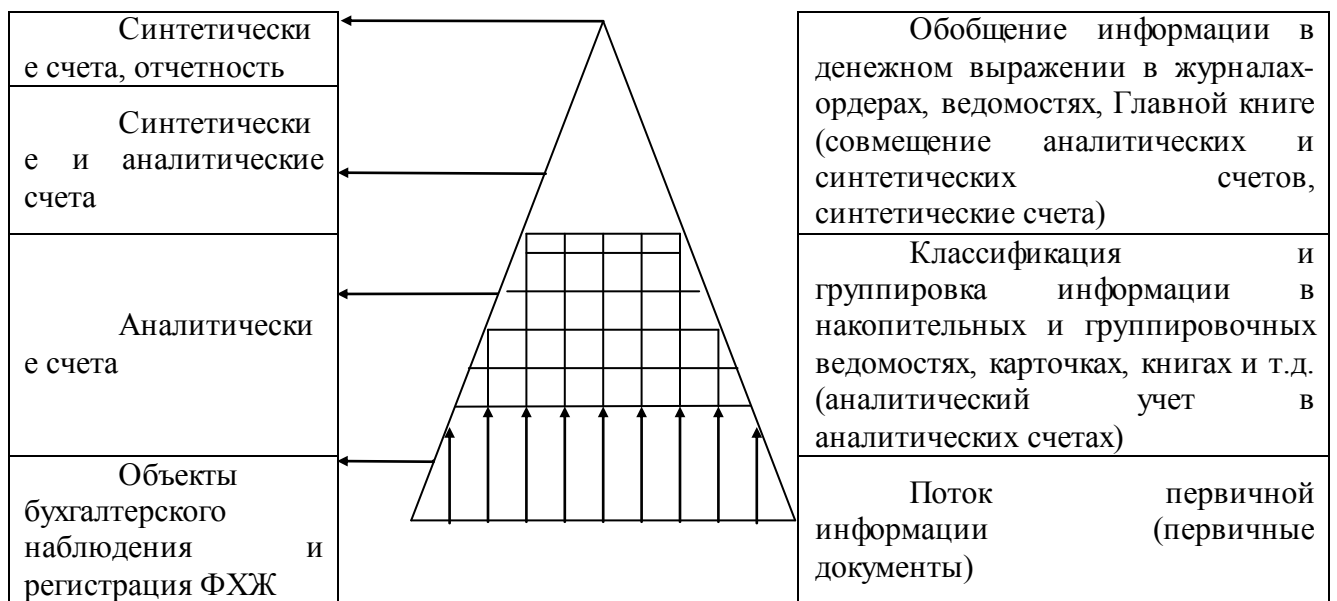


Рис. 5.2. Взаимосвязь стадий бухгалтерского учета - первичного, аналитического и синтетического - в информационной системе

Между счетами бухгалтерского учета и балансом существует определенная взаимосвязь. Эта взаимосвязь проявляется в следующем:

- на основании данных бухгалтерского баланса открываются счета для текущего отражения хозяйственных средств и их источников;
- по отношению к балансу счета подразделяются на активные и пассивные, название которых совпадает с названием статей баланса;
- стороны балансовой таблицы – левая сторона – актив, правая сторона – пассив и деление счетов на активные и пассивные обусловлены группировкой отражаемых объектов бухгалтерского наблюдения по своему экономическому содержанию;
- на основании конечных остатков синтетических счетов составляется баланс организации на конец отчетного периода (месяца, квартала, года);
- типы изменений в балансе и вызывающие их виды хозяйственных операций на счетах основываются на концепции двойственности в учете (двойной записи);
- сумма остатков (сальдо) на активных счетах или же сумма остатков на пассивных счетах всегда равняется валюте баланса на конец данного отчетного периода.

Взаимосвязь между счетами, счетами и балансом для наглядности можно выразить системой математических формул:

1. Взаимосвязь между активными и пассивными синтетическими счетами:

а) равенство суммы остатков (сальдо):

1) на начало отчетного периода:

$$\sum C_{\text{на}} = \sum C_{\text{пп}};$$

2) на конец отчетного периода:

$$\sum C_{\text{ка}} = \sum C_{\text{кп}};$$

б) равенство сумм оборотов по дебету и кредиту всех синтетических счетов:

$$\sum O_{\text{да}} + \sum O_{\text{дп}} = \sum O_{\text{ка}} + \sum O_{\text{кп}}.$$

2. Начальный остаток (сальдо) по всем аналитическим счетам (по активным – $C_{\text{на2}}$, пассивным – $C_{\text{пп2}}$), открываемым к данному синтетическому счету, равняется остатку (сальдо) синтетического счета:

1) по активному счету:

$$\sum C_{\text{на2}} = C_{\text{на}};$$

2) по пассивному счету:

$$\sum C_{\text{пп2}} = C_{\text{пп}}.$$

3. Обороты по всем аналитическим счетам (по дебету – $O_{да2}$ и кредиту – $O_{ка2}$ активных счетов, по дебету – $O_{дп2}$ и кредиту – $O_{кп2}$ пассивных счетов), открываемых к данному синтетическому счету, должны быть равны обороту синтетического счета:

а) по активному счету:

1) дебетовые обороты: 2) кредитовые обороты:

$$\sum O_{да2} = O_{да};$$

$$\sum O_{ка2} = O_{ка};$$

б) по пассивному счету:

1) дебетовые обороты: 2) кредитовые обороты:

$$\sum O_{дп2} = O_{дп};$$

$$\sum O_{кп2} = O_{кп};$$

4. Конечный остаток (сальдо) по всем аналитическим счетам (по активным – $C_{ка2}$, пассивным – $C_{кп2}$), открываемым к данному аналитическому счету, равняется остатку (сальдо) синтетического счета:

1) по активному счету: 2) по пассивному счету:

$$\sum C_{ка2} = C_{ка};$$

$$\sum C_{кп2} = C_{кп};$$

5. Конечный остаток (сальдо) по всем синтетическим (активным или пассивным) счетам равняется валюте баланса (B_6):

1) по активным счетам: 2) по пассивным счетам:

$$\sum C_{ка} = B_6;$$

$$\sum C_{кп} = B_6;$$

3) валюта баланса – это активы или обязательства плюс капитал, а поэтому:

$$B_6 = \sum C_{ка} = \sum C_{кп};$$

Примечание: $C_{на}$ – сальдо (остаток) начальный по активному счету, $C_{пп}$ – сальдо (остаток) начальный по пассивному счету, $C_{ка}$ – сальдо (остаток) конечный по активному счету, $C_{кп}$ – сальдо (остаток) конечный по пассивному счету, $O_{да}$ – оборот по дебету по активному счету, $O_{дп}$ – оборот

по дебету по пассивному счету, $O_{ка}$ – оборот по кредиту по активному счету, $O_{кп}$ – оборот по кредиту по пассивному счету.

Такая взаимосвязь (постулаты) счетов между собой, счетов и баланса оказывает непосредственное влияние на структуру бухгалтерского баланса, приводит к изменению его содержания (информационных показателей). Поэтому важное значение имеет своевременная проверка данных счетов бухгалтерского учета.

5.4. Обобщение и проверка данных счетов бухгалтерского учета

Текущий учет хозяйственных операций ведется с использованием множества первичных документов на счетах синтетического и аналитического учета.

Данные отдельного синтетического счета и открываемых к нему аналитических счетов не характеризуют финансово-хозяйственную деятельность организации, а также ее имущественное состояние за конкретный отчетный период. В то же время бухгалтерские записи в разрезе каждого счета не могут быть проверены без увязки с записями других счетов. Кроме того, по данным счетов без предварительного их обобщения составить баланс и бухгалтерскую отчетность сложно. Требуется также, до составления баланса и отчетности, выявить и исправить допущенные ошибки в записях по счетам бухгалтерского учета.

Таким образом, без предварительного обобщения и проверки данных счетов бухгалтерского учета не следует составлять бухгалтерский баланс и отчетность. Обобщение данных, кроме того, является основной процедурой наиболее прогрессивных форм бухгалтерского учета (журнально-ордерной, автоматизированной).

Для оперативного руководства хозяйственной деятельностью организации, проверки правильности записей хозяйственных операций по счетам и обобщения информации этих записей составляются **оборотные ведомости**.

Оборотные ведомости представляют собой способ сводного обобщения записей, оборотов и остатков по аналитическим и синтетическим счетам за отчетный период (месяц) с целью проверки соответствия данных аналитического и синтетического учета, правильности корреспонденции счетов, составления баланса и отчетности.

Оборотные ведомости бывают **простые и шахматные** и составляются по счетам синтетического и аналитического учета.

Оборотная ведомость в простой форме по синтетическим счетам представляет собой итоги оборотов и остатков (сальдо) по всем синтетическим счетам. Составляется оборотная ведомость на основании данных баланса и остатки по счетам на начало отчетного периода и оборотов по всем синтетическим счетам за отчетный период. Оборотная ведомость по синтетическим счетам имеет следующий вид (табл. 5.5).

Таблица 5.5. Оборотная ведомость по синтетическим счетам за март 20__ г.

Наименование счетов	Начальный остаток		Оборот за месяц		Конечный остаток	
	д ебет (С _{нд})	к редит (С _{нк})	д ебет (О _д)	к редит (О _к)	д ебет (С _{кд})	к редит (С _{кк})
1	2	3	4	5	6	7
Основные средства	6 00 000	-	5 0 000	4 0 000	6 10 000	-
Готовая продукция	1 30 000	-	2 5 000	1 35 000	2 0 000	-
Расчетные счета	5 0 000	-	1 20 000	1 30 000	4 0 000	-
Касса	2 000	-	2 2 000	2 2 000	2 000	-
Расчеты с подотчетными лицами	5 00	-	-	-	5 00	-
Расчеты с дебиторами	2 0 000	-	-	2 0 000	-	-
Уставный капитал	-	5 00 000	-	2 0 000	-	5 20 000
Нераспределенная прибыль	-	3 0 000	2 0 000	-	-	1 0 000

Продолжение таблицы 5.5.

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Расчеты с персоналом по оплате труда	-	2 2 000	2 2 000	-	-	-
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	-	2 00 000	1 08 000	-	-	9 2 000
Расчеты с кредиторами	-	5 0 500	-	-	-	5 0 500
Итого	8 02500	8 02500	3 67000	3 67000	6 72500	6 72500

Из таблицы 5.5 видно, что в первой паре суммовых колонок «Начальный остаток» приведены остатки на активных счетах (графа 2) и остатки на пассивных счетах (графа 3). Содержание указанных граф точно соответствует содержанию актива (графа 2) и пассива (графа 3) баланса, так как эти графы составлены по данным баланса на начало месяца. Вторая пара граф (графы 4 и 5) «Оборот за месяц» содержит группировку по счетам всех операций, которые были совершены за отчетный период. Итоги этих граф также равны между собой, так как все счета в результате хозяйственных операций корреспондировались по дебету и кредиту на одну и ту же сумму.

В третьей паре граф (колонок) приведены конечные остатки по счетам, которые определены на основании начальных остатков и оборотов за отчетный период. По активным счетам конечный остаток определяется путем прибавления к начальному остатку дебетового оборота и вычитания из общей суммы оборота по кредиту ($6 = 2 + 4 - 5$). По пассивным счетам конечный остаток определяется путем прибавления к начальному остатку кредитового оборота и вычитания из общей суммы оборота по дебету ($7 = 3 + 5 - 4$).

В оборотной ведомости, составленной правильно по записям на счетах бухгалтерского учета, должно соблюдаться равенство трех пар итогов:

- начальных остатков по дебету и кредиту ($\sum C_{нд} = \sum C_{нк}$). Их равенство вытекает из равенства итогов актива и пассива начального баланса;
- оборотов по дебету и кредиту ($\sum O_{д} = \sum O_{к}$). Равенство здесь обусловлено применением метода двойной записи, так как каждая

хозяйственная операция заносится в одинаковой сумме с дебета и кредита счетов;

- конечных дебетовых и кредитовых остатков ($\sum C_{\text{кд}} = \sum C_{\text{кк}}$). Равенство этих конечных остатков предопределяется равенством итогов актива и пассива конечного баланса, выводимого на счетах методом двойной записи.

С помощью оборотной ведомости можно установить допускаемые ошибки в записях на счетах. Однако это сделать удастся не всегда. Например, запись по счетам сделана не в той сумме, которая указана в документе, операция отражена по счетам с нарушением корреспонденции счетов. Такие ошибки выявляются путем использования такого приема документальной проверки, как сверка данных документов и записей на счетах. Оборотные ведомости по счетам аналитического учета представляют собой итоги оборотов и сальдо по всем аналитическим счетам. Они предназначены для получения информации о состоянии и движении имущества организации, а также для проверки правильности учетных данных в бухгалтерском учете. Оборотные ведомости по аналитическим счетам бывают различной формы. Это зависит от того, в каких единицах измерения ведется учет по аналитическим счетам: в денежном и натуральном или только в денежном выражении. Оборотная ведомость по аналитическим счетам, открываемым к синтетическим счетам по учету расчетных операций (расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами, кредиторами и т.д.), резервов и кредитов, имеет форму, приведенной выше оборотной ведомости по синтетическим счетам. В ней, как и в оборотной ведомости по синтетическим счетам, приводятся показатели аналитических счетов в денежном выражении (табл. 5.6).

Таблица 5.6. Оборотная ведомость по счетам аналитического учета расчетов с покупателями и заказчиками за март 20__ г.

п/п	Наименование покупателей, заказчиков	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц		Остаток на конец месяца	
		Д ебет	К редит	Д ебет	К редит	Д ебет	К редит
	ООО «Рассвет»	5 0 000	-	6 0 000	9 0 000	2 0 000	-
	ОАО «Звезда»	3 0 000	-	4 0 000	7 0 000	-	-
	Унитарное предприятие завод «Рем»	4 5 000	-	7 0 000	1 00 000	1 5 000	-
	Итого	1 25 000	-	1 70 000	2 60 000	3 5000	-

Оборотные ведомости, в которых приведены показатели аналитических счетов в денежном и натуральном выражении, составляются по счетам аналитического учета основных средств, материалов, готовой продукции, товаров, животных на выращивании и откорме и др. (табл. 5.7).

В отличие от оборотной ведомости по синтетическим счетам итоги оборотов по аналитическим счетам не совпадают.

Таблица 5.7. Оборотная ведомость по счетам аналитического учета топлива за март 20__ г.

/п	Наименование видов топлива	единица измерения	руб.	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц				Остаток на конец месяца	
				оли чест во	умм а	приход		расход		оли чест во	умм а
						оли чест во	умм а	оли чест во	умм а		
	2								0	1	2
	Бензин	г		000	1000	000	5000	000	2000	000	4000
	Автомобильное топливо	г		000	000	000	0000	000	000	000	0000
	Дизельное топливо	г		000	000	000	2000	000	5000	000	000
	Итого				2000		7000		2000		7000

По такой оборотной ведомости (табл. 5.7) денежные показатели сверяются по итогам с данными синтетического счета. Что же касается натуральных показателей, то правильность их устанавливается путем оценки, т.е. умножения цены на указанное по каждой строке количество. Обычно прибегают к проверке только конечного остатка, так как правильность его свидетельствует о правильности оборотов и начального остатка.

При проверке в оборотных ведомостях натуральных показателей могут быть выявлены ошибки не только в записях по счетам, но и в бухгалтерских проводках, а также в самих документах, послуживших основанием для проверки арифметических ошибок, описки и т.п.

Нередко для сверки данных аналитического учета с синтетическим вместо оборотных ведомостей составляют сальдовые ведомости. В этих ведомостях отсутствуют показатели оборотов, что упрощает их составление. Сальдовая ведомость имеет следующий вид (табл.5.8).

Таблица 5.8. Сальдовая ведомость по счету «Готовая продукция» за март 20__ г.

п/п	Виды готовой продукции	ифр	диница измерения	цена, руб.	Сальдо на 1 января		Сальдо на 1 февраля		Т.д.
					оличество	умма	оличество	умма	
	2								0
	Изделие «А»	01	г	0	000	0000	000	0000	
	Изделие «Б»	02	г	0	000	0000	000	0000	
	Изделие «В»	03	г	0	000	0000	000	0000	
	Итого					3000 0		4000 0	

Дебетуемые счета							
Материалы				5			5
	-	-	-	000	-	-	000
Основное производство	2		8		2		4
	000	-	00	-	000	-	800
Общехозяйственные расходы	2				6		8
	00	-	-	-	00	-	00
Расчеты с поставщиками							
	-	-	-	-	-	-	-
Расчеты с персоналом по оплате труда							
	-	-	-	-	-	-	-
Готовая продукция		2					2
	-	500	-	-	-	-	500
Итого по кредиту	2	2	8	5	2		1
	200	500	00	000	600	-	3100

Таким образом, с помощью оборотных ведомостей устанавливается правильность отражения хозяйственных операций на счетах способом двойной записи. Данные оборотных ведомостей являются источником для составления бухгалтерского баланса.

5.5. Классификация счетов бухгалтерского учета

Счета бухгалтерского учета различаются между собой по содержанию учитываемых объектов и порядку ведения записей на них. Для правильного применения счетов надо: знать их особенности, содержание дебета, кредита и остатка; понимать смысл, функцию и назначение того или иного счета, чем он принципиально отличается от других счетов; четко определять объекты, которые должны учитываться на конкретных счетах.

Для облегчения изучения счетов с целью правильного их использования, наиболее оправданного формирования разделов и статей баланса, чтобы иметь возможность проводить экономический анализ финансового состояния и платежеспособности, они группируются (классифицируются) по наиболее существенным однородным признакам:

- 1) по экономическому содержанию;
- 2) по назначению и структуре.

В основу классификации счетов **по экономическому содержанию** положена группировка объектов бухгалтерского учета, отражающих движение имущества и источников их образования в процессе воспроизводства.

Следовательно, по экономическому содержанию счета бухгалтерского учета подразделяются на следующие группы: счета для учета имущества (хозяйственных средств); счета для учета источников образования хозяйственных средств; счета для учета хозяйственных процессов и их результатов (рис. 5.3).

Счета для учета хозяйственных средств используются для текущего учета наличия и движения имущества (активов) по их составу, функциональной роли и размещению. В эту группу входят: счета по учету внеоборотных активов, оборотных активов и отвлеченных средств. К счетам для учета внеоборотных активов относятся счета: «Основные средства», «Нематериальные активы», «Вложения во внеоборотные активы» и др.

К счетам для учета оборотных активов относятся счета: «Материалы», «Готовая продукция», «Касса», «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др.

Счета источников образования хозяйственных средств подразделяются на счета, учитывающие капитал и резервы, а также другие собственные источники (собственные и приравненные к ним средства) и счета по учету заемных и привлеченных средств (долгосрочных пассивов, краткосрочных пассивов).

К счетам для учета капитала и резервов и других собственных источников средств относятся счета: «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал», «Нераспределенная прибыль» и др. К счетам для учета привлеченных и заемных средств относятся счета: «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с персоналом по оплате труда»; «Расчеты по кредитам и займам» и др.

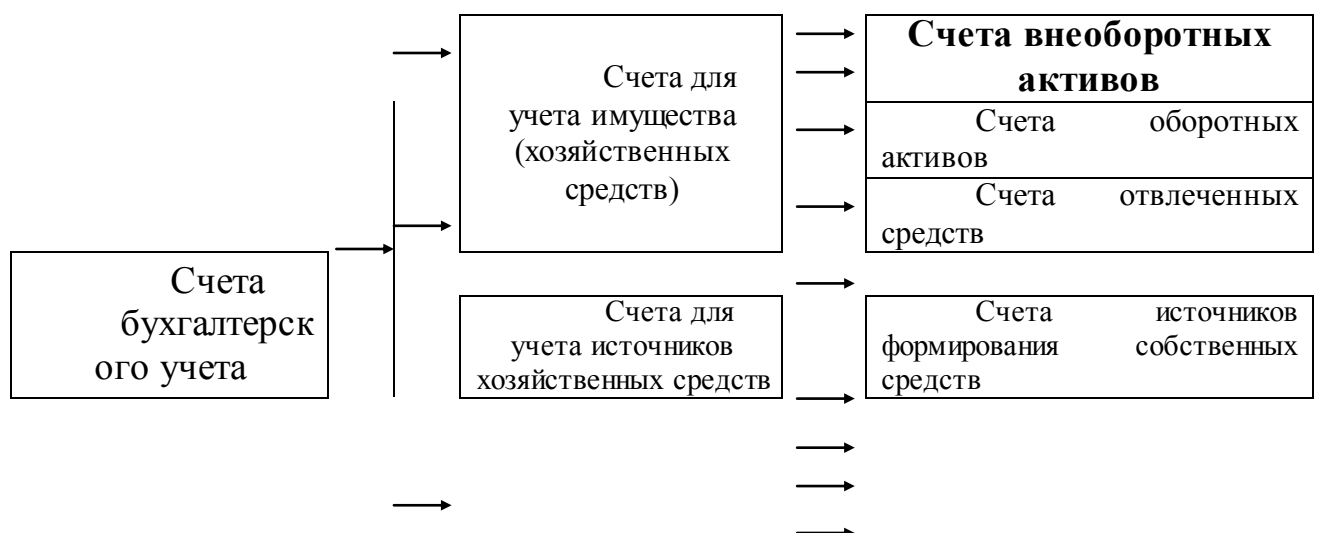
Счета хозяйственных процессов и их финансовых результатов предназначены для отражения операций отдельных стадий кругооборота средств: процесса заготовления; процесса производства; процесса реализации.

На счетах процесса заготовления учитывают затраты на приобретение материалов, товаров и др. К ним относятся счета: «Материалы», «Товары», «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и т.д.

Счета процесса производства отражают затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Затраты на этих счетах учитывают по статьям и элементам с целью их контроля и анализа. На основании данных этих счетов исчисляют себестоимость продукции (работ, услуг). К ним относят счета: «Основное производство», «Вспомогательные производств», «Общепроизводственные расходы» и др.

Счета процесса реализации предназначены для отражения продажи готовой продукции и связанных с этим затрат. К ним относятся счета: «Продажи», «Товары отгруженные», «Торговая наценка» и т.д.

Счета результатов хозяйственных процессов используются для учета финансовых результатов (прибыли, убытка) от реализации продукции (работ, услуг) и результатов других процессов (заготовления, производства). К ним относятся счета: «Прибыли и убытки», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и др.



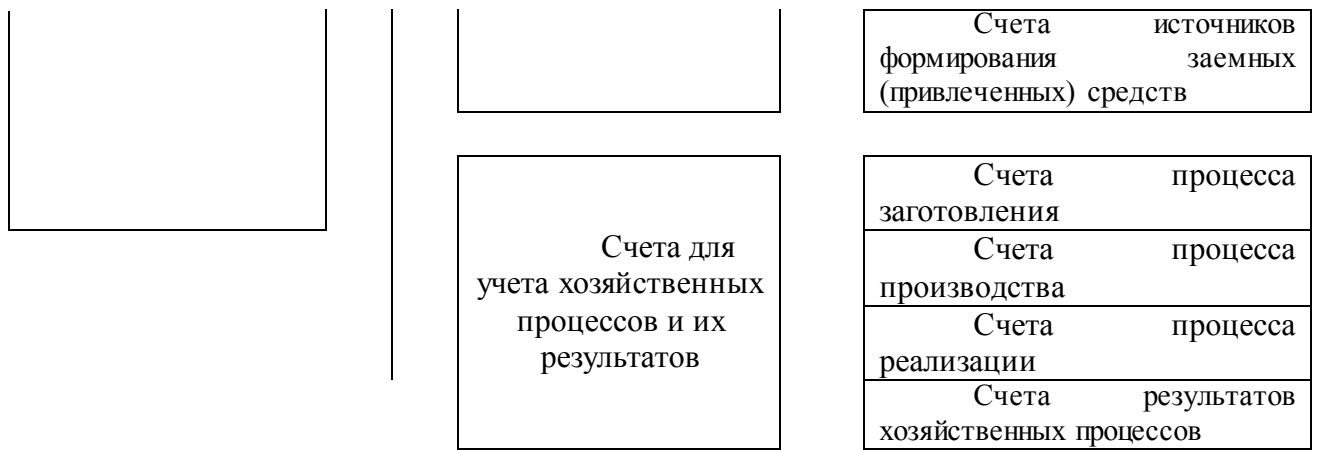


Рис. 5.3. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию

В зависимости от функциональной роли и размещения средств, счета для учета хозяйственных средств по экономическому содержанию можно подразделять на следующие конкретные группы: а) счета для учета средств в сфере производства: предметов труда, средств труда, незавершенного производства; б) счета для учета средств в сфере обращения: денежных средств; финансовых активов, средств в расчетах, продукции и товаров для реализации, средств, обслуживающих процессы обращения; в) счета для учета средств в непроизводственной сфере (средств культурно-бытового назначения); г) счета для учета отвлеченных средств.

Классификация счетов по назначению и структуре предусматривает разделение счетов в зависимости от содержания учитываемых объектов и от непосредственной функции счетов в учетном процессе, а также отражения на них тех или иных результатов (рис. 5.4).

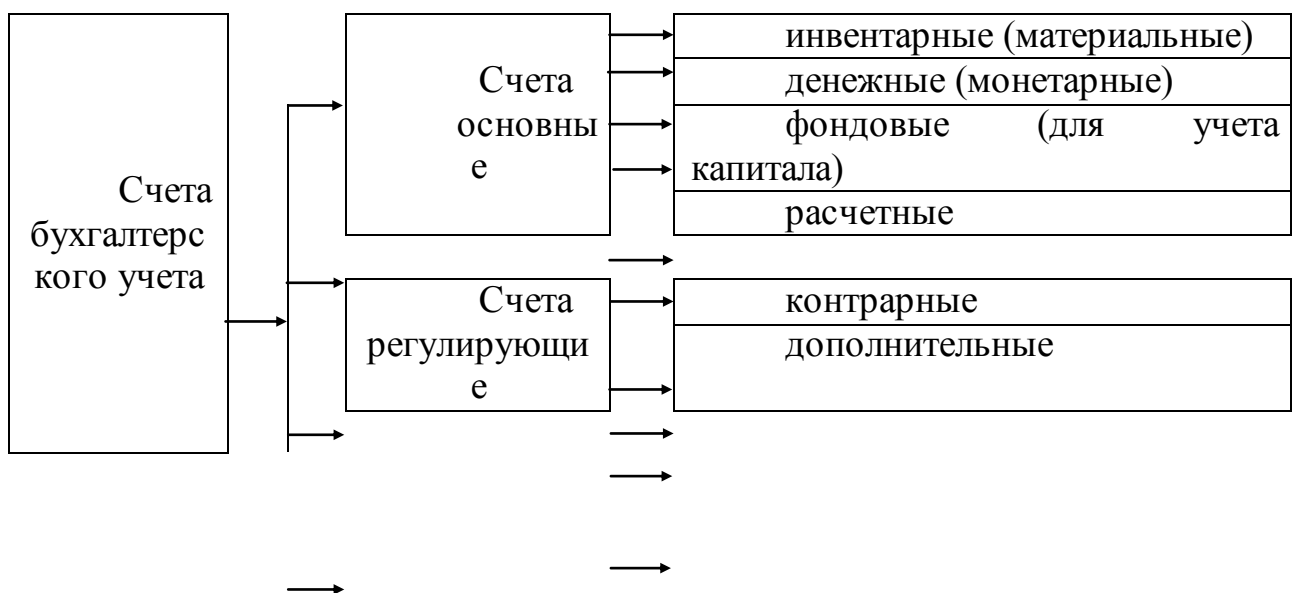




Рис. 5.4. Классификация счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре

Несмотря на существенные различия отражаемых на счетах объектов, они имеют общие признаки и свойства, что позволяет классифицировать их по назначению и структуре по следующим группам: основные счета, регулирующие счета, операционные счета, финансово-результатные счета.

Основные счета отражают наличие и движение хозяйственных средств, состав и изменения их источников. Они подразделяются на инвентарные (материальные), денежные (монетарные), фондовые и расчетные.

Инвентарными (материальными) называются счета, предназначенные для учета материального имущества. К ним относятся счета: «Основные средства», «Материалы», «Животные на выращивании и откорме», «Готовая продукция» и др.

По своей структуре все эти счета активные, сальдо может быть только дебетовым. Поступление материальных средств отражается по дебету счета, а их выбытие (расход) – по кредиту. Аналитический учет ведется по каждому виду материальных ценностей в натуральном и в стоимостном выражении.

Денежные (монетарные) счета предназначены для учета денежных средств. К ним относятся счета: «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета» и др. Эти счета активные, аналитических счетов не имеют.

Фондовые счета или счета для учета капитала предназначены для учета источников собственных средств. К ним относятся счета: «Уставный капитал», «Резервный капитала», «Добавочный капитал», «Нераспределенная

прибыль» и др. Фондовые счета пассивные. Сальдо они могут иметь только кредитовое. Оборот по кредиту означает увеличение источников средств, а по дебету – уменьшение источников средств.

Расчетные счета - основные счета, предназначенные для учета привлеченных источников средств и дебиторской задолженности, называются расчетными. К ним относятся, например, счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с покупателями и заказчиками» и т.д.

Расчетные счета могут иметь структуру активных и пассивных счетов в зависимости от состояния расчетов. Учет на расчетных счетах ведется в аналитическом разрезе, т.е. по каждой организации, лицу или платежу. Если остаток (сальдо) на аналитическом счете дебетовое, то это означает, что у организации есть должники (дебиторы, дебиторская задолженность), а если остаток (сальдо) – кредитовое, то у данной организации существует задолженность перед другими организациями (кредиторы, кредиторская задолженность).

Один и тот же счет может быть или активным или пассивным. При наличии на синтетическом счете одновременно дебиторской и кредиторской задолженности счет становится активно-пассивным. Остаток (сальдо) на активно-пассивном счете в балансе показывается развернуто, т.е. дебетовый остаток (сальдо) отражается в активе баланса, а кредитовый остаток (сальдо) – в пассиве баланса.

Регулирующие счета предназначены для регулирования (уточнения) стоимости средств, отраженных на основных счетах.

Применение регулирующих счетов обусловлено объективной необходимостью регулирования стоимости отдельных активов организации в связи с действием инфляционных процессов на микроуровне в условиях рынка и предпринимательского риска, последствиями которого могут быть обесценение стоимости отдельных активов или же увеличение сомнительных долгов.

Кроме того, применение регулирующих счетов связано с тем, что в бухгалтерском учете и отчетности некоторые активы и обязательства отражаются в оценке: первоначальной учетной стоимости; по фактической себестоимости. Поэтому регулирующие счета могут быть контрарные и дополнительные.

Контрарные регулирующие счета применяются для уменьшения оценки объекта, учтенного на основном счете или же для списания сомнительных долгов и обесцененной суммы стоимости отдельных активов. Контрарные счета могут быть контрпассивными, если регулируют стоимость объектов учета на основных счетах и они являются активными. Контрарные счета могут быть контрактивными, если регулируют стоимость объектов учета на основных счетах и они являются пассивными.

Таким образом, контрпассивный счет противостоит к пассивному счету и является активным, а контрактивный счет противостоит к активному счету и является пассивным.

К контрарным пассивным (контрактивным) счетам можно отнести счета: «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов», «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», «Резервы под обесценение финансовых вложений», «Резервы по сомнительным долгам».

К контрарным активным (контрпассивным) счетам можно отнести счета: «Собственные акции (доли)», «Расчеты с учредителями» (в отдельных случаях – при выходе учредителя из состава учредителей организации) и др.

Приведем примеры использования контрарных счетов.

1. Пример использования контрактивного счета: допустим, что организация располагает основными средствами на сумму 300 тыс. руб., которая учтена на счете «Основные средства». За отчетный период начислена амортизация по указанным основным средствам на сумму 20 тыс. руб. и учтена на счете «Амортизация основных средств».

Схема отражения указанных фактов на соответствующих счетах бухгалтерского учета выглядит следующим образом:

Счет «Основные средства»		Счет «Амортизация основных средств»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо – 300 (первоначальная стоимость)			Сальдо – 20

Из данной схемы записей на счетах можно определить остаточную стоимость основных средств, которая составляет 280 тыс. руб. (300 – 20). Эта сумма отражается в балансе организации, а в бухгалтерском учете первоначальная стоимость основных средств остается неизменной. Это очень важный аспект для контроля и анализа состояния и эффективности использования основных средств.

2. Пример использования контрпассивного счета: допустим, что акционерное общество выкупило у акционера принадлежащие ему акции и аннулировало их на сумму 10 тыс. руб.

Схема отражения операции по выкупу и аннулированию собственных акций акционерного общества будет следующей:

Счет «Собственные акции (доли)»		Счет «Уставный капитал»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) выкуп акции – 10 тыс. руб.	2) аннулирование выкупленных акций – 10 тыс. руб.	2) уменьшение уставного капитала – 10 тыс. руб.	Сальдо – 100

Таким образом, на счете «Уставный капитал» сумма уставного капитала снижается на 10 тыс. руб., т.е. на стоимость аннулированных акций акционерного общества. Отсюда следует, что счет «Собственные акции (доли)» активный и противостоит к пассивному счету «Уставный капитал».

Дополнительные регулирующие счета применяются в основном для регулирования учетной стоимости материально-производственных запасов. Они могут быть активными. К ним можно отнести следующие счета: «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Суммы отклонений ежемесячно списываются на те же счета, на которые были списаны материалы по учетным ценам методом дописывания или красного сторно, в зависимости от положительных или отрицательных отклонений в стоимости материалов.

Операционные счета предназначены для отражения фактов хозяйственной деятельности в отдельных стадиях кругооборота хозяйственных средств. Они подразделяются на распределительные, калькуляционные и сопоставляющие.

Распределительные счета используются для учета расходов, которые нельзя в момент их оплаты или начисления отнести на объекты учета затрат и калькуляции. Они делятся на собирательно-распределительные и бюджетно-распределительные.

В течение отчетного периода на дебете **собирательно-распределительных** счетов отражают затраты, подлежащие распределению, а при составлении калькуляций их полностью распределяют и присоединяют к затратам производства путем списания с кредита этих счетов. Таким образом, в формировании баланса они могут не участвовать, то есть эти счета могут не иметь остатка на конец отчетного периода. Однако они могут быть названы активными счетами, так как на них учитывают затраты средств на организацию и управление производством. К ним относятся счета «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы». Ниже приводится схема собирательно – распределительного счета.

Счет «Общепроизводственные расходы»	
Дебет	Кредит
Затраты, распределению	подлежащие Списание (распределение) затрат для включения в себестоимость продукции

В группу собирательно-распределительных счетов в современных условиях многопрофильных организаций можно отнести также счет «Расходы на продажу». На этом счете собираются коммерческие расходы, связанные с реализацией готовой продукции и издержки обращения, связанные с торгово-сбытовой деятельностью организации, которые подлежат также распределению и включению в полную себестоимость реализованной продукции и товаров.

Бюджетно-распределительные счета предназначены для учета расходов и доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, а также источников покрытия расходов, относящихся к данному отчетному периоду, но еще фактически не произведенных. К таким счетам относятся счета «Расходы будущих периодов», «Доходы будущих периодов», «Резервы предстоящих расходов».

Калькуляционные счета предназначены для учета производственных затрат, отражения выпуска продукции, выполненных работ и оказанных услуг. По данным этих счетов определяют (исчисляют) фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ и услуг.

По дебету калькуляционных счетов учитываются все фактические затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, а по кредиту – себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Остаток (сальдо) на этих счетах может быть только дебетовым и показывает затраты на незавершенное производство. Приведем схему строения калькуляционного счета:

Счет «Основное производство»	
Дебет	Кредит
Сальдо – сумма затрат по незавершенному производству к началу отчетного периода	
Оборот – сумма затрат отчетного периода по объектам учета затрат и калькуляции	Оборот – списание себестоимости законченных объектов учета (производства продукции, работ, услуг)

Сальдо – сумма затрат по незавершенному производству на конец отчетного периода

К калькуляционным счетам относятся счета «Основное производство», «Вспомогательные производства», «Полуфабрикаты собственного производства» и др.

Сопоставляющие счета предназначены для учета доходов и расходов, выявления финансовых результатов (прибылей и убытков) хозяйственной деятельности (обычных видов деятельности, операционной и внереализационной деятельности). Путем сопоставления кредитовых и дебетовых оборотов по ним в конце отчетного периода определяют финансовый результат. К этим счетам относятся счета «Продажи», «Прочие доходы и расходы». Эти счета сальдо на отчетную дату не имеют.

Схема строения сопоставляющего счета приведена ниже:

Счет «Продажи»	
Дебет	Кредит
Оборот по субсчетам: 2. «Себестоимость продаж» 3. «Налог на добавленную стоимость» 4. «Акцизы» 5. «Экспортные пошлины» 9. «Прибыль (убыток) от продаж»	Оборот по субсчетам: 1. «Выручка от продаж» 9. «Прибыль (убыток) от продаж»

По окончании каждого месяца на счете «Продажи» сопоставляются итоги оборотов по указанным субсчетам: сумма итогов дебетовых оборотов по субсчетам 2, 3, 4, 5 с итогом кредитовых оборотов по субсчету 1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц. Эта сумма записывается заключительным оборотом отчетного месяца по дебету субсчета 9 «Прибыль (убыток) от продаж» – в случае прибыли и кредиту субсчета 9 «Прибыль (убыток) от продаж» – в случае убытка.

Указанные сопоставляющие счета можно назвать также небалансовыми счетами, так как в отличие от балансовых счетов

открываются на каждый отчетный период с нулевым остатком. В конце отчетного периода эти счета не имеют конечного остатка.

Финансово-результатные счета используются для формирования и учета конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

В организации учет финансовых результатов ведется на счете «Прибыли и убытки». По дебету данного счета отражаются убытки (потери), а по кредиту – прибыль организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода – чистая прибыль, чистый убыток.

Чистая прибыль (чистый убыток) учитывается на счете «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». На кредит этого счета списывается сумма чистой прибыли отчетного года заключительными оборотами декабря в корреспонденции со счетом «Прибыли и убытки». На дебет счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» списывается сумма чистого убытка отчетного года заключительными оборотами декабря в корреспонденцию со счетом «Прибыли и убытки».

По отношению к итогу баланса и в зависимости от права собственности на отдельные виды имущества, счета бухгалтерского учета подразделяются на **балансовые и внебалансовые (забалансовые) счета**. Сальдо балансовых счетов отражается на статьях бухгалтерского баланса. На этих счетах учитывают имущество и обязательства данной организации. На внебалансовых (забалансовых) счетах отражают стоимость имущества, принятое на ответственное хранение, на комиссию и т.п., а также потенциальную информацию о результатах отдельных фактов хозяйственной деятельности организации.

5.6. Понятие о плане счетов бухгалтерского учета

Для получения важнейших показателей, необходимых для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также с целью текущего познания информации о фактах хозяйственной деятельности путем ее оперативного анализа и контроля требуется соответствующий перечень счетов бухгалтерского учета. Перечень счетов для бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации должен обеспечивать получение необходимых сведений о состоянии и движении различных видов хозяйственных средств, о наличии и изменении их источников, о ходе и результатах хозяйственных процессов с целью управления ими. Поэтому возникает необходимость разработки типового плана счетов бухгалтерского учета. Этими вопросами занимается Министерство финансов Российской Федерации.

Так, приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н утвержден новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению.

В основе построения нового Плана счетов положена классификация счетов по их экономическому содержанию и назначению и структуре.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой систему счетов, определяющих единообразие текущего учета хозяйственной деятельности и отражения фактов этой деятельности.

В Плане счетов приводится перечень синтетических счетов (первого порядка) и их субсчетов. К каждому счету в Плане счетов наряду с наименованиями присвоен определенный шифр, т.е. условное цифровое обозначение.

В Плане счетов все необходимые счета сгруппированы в 8 разделах, каждый из которых объединяет определенное количество счетов по их экономическому содержанию и назначению.

Инструкция по использованию Плана счетов устанавливает единые подходы к применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов. Описание счетов бухгалтерского учета по разделам приводится в последовательности, предусмотренной Планом счетов бухгалтерского учета.

Принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др., в том числе признания, оценки, группировки, устанавливаются положениями и другими нормативными актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета.

По Плану счетов бухгалтерского учета и в соответствии с Инструкцией бухгалтерский учет должен вестись в организациях (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи.

На основе Плана счетов бухгалтерского учета и настоящей Инструкции организации утверждают рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических (включая субсчета) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). Для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации вводить в План счетов бух-

галтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов.

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов бухгалтерского учета, используются организацией исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета. В Инструкции после характеристики каждого синтетического счета дана типовая схема корреспонденции его с другими счетами, которая может быть дополнена по мере необходимости.

Ниже приведен План счетов бухгалтерского учета в форме таблицы, где все счета сгруппированы по соответствующим разделам. В графе 3 таблицы напротив каждого счета проставлен символ, обозначающий: «А» – активный счет, «П» – пассивный счет, «А-П» – активно-пассивный счет.

**ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-
ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ
(УТВ. ПРИКАЗОМ МИНФИНА РФ ОТ 31 ОКТЯБРЯ 2000 Г.
№ 94н)**

Наименование счета	Номер счета	П о отнош ению к баланс у	Номер и наименование субсчета
1	2	3	4
Раздел 1. Внеоборотные активы			
Основные средства	0 1	А	По видам основных средств
Амортизация основных средств	0 2	П	
Доходные вложения в материальные ценности	0 3	А	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	0 4	А	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	0 5	П	
.....	0 6	-	
.....			

Оборудование установке	к	0 7	А	
Вложение внеоборотные активы	во	0 8	А	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в

Продолжение

1	2	3	4
			основное стадо 7. Приобретение взрослых животных
Раздел 2. Производственные запасы			
Материалы	1 0	А	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности
Животные на выращивании и откорме	1 1	А	
.....	1 2	-	
.....	1 3	-	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	1 4	П	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	1 5	А	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	1 6	А -П	
.....	1 7	-	
.....	1 8	-	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1 9	А	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел 3. Затраты на производство			

Основное производство	2		
0		A	
Полуфабрикаты собственного производства	2		
1		A	
.....	2		
.....	2	-	
Вспомогательные производства	2		
3		A	
.....	2		
.....	4	-	
Общепроизводственные расходы	2		
5		A	

Продолжение

1	2	3	4
Общехозяйственные расходы	2 6	A	
.....	2 7	-	
Брак в производстве	2 8	A	
Обслуживающие производства и хозяйства	2 9	A	
.....	3 0	-	
.....	3 1	-	
.....	3 2	-	
.....	3 3	-	
.....	3 4	-	
.....	3 5	-	
.....	3 6	-	
.....	3 7	-	
.....	3 8	-	
.....	3 9	-	
Раздел 4. Готовая продукция и товары			
Выпуск (работ, услуг) продукции	4 0	A	
Товары	4 1	A	1. Товары на складх 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	4 2	П	
Готовая продукция	4 3	A	
Расходы на продажу	4 4	A	
Товары отгруженные	4 5	A	
Выполненные этапы по	4 4	A	

незавершенным работам	6		
.....	4		
.....	7	-	
.....	4		
.....	8	-	
.....	4		
.....	9	-	
Раздел 5. Денежные средства			
Касса	5	A	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
	0		
Расчетные счета	5	A	
	1		
Валютные счета	5	A	
	2		
.....	5		
.....	3	-	
.....	5		
.....	4	-	
Специальные счета в банках	5	A	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
	5		
.....	5		
.....	6	-	

Продолжение

1	2	3	4
Переводы в пути	5 7	A	
Финансовые вложения	5 8	A	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	5 9	П	
Раздел 6. Расчеты			
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	6 0	A -П	
.....	6 1	-	
Расчеты с покупателями заказчиками	6 2	A -П	
Резервы по сомнительным долгам	6 3	П	
.....	6 4	-	
.....	6 5	-	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	6 6	П	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	6 7	П	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	6 8	A -П	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	6 9	A -П	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	7 0	П	
Расчеты с подотчетными лицами	7 1	A	
.....	7 2	-	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	7 3	A -П	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба

.....	4	7	-	
Расчеты с учредителями	5	7	A -П	1. Расчеты по вкладам в уставный (складской) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	6	7	A -П	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям

Продолжение

1	2	3	4
			3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
.....	7 7	-	
.....	7 8	-	
Внутрихозяйственные расчеты	7 9	А -П	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел 7. Капитал			
Уставный капитал	8 0	П	
Собственные акции (доли)	8 1	А	
Резервный капитал	8 2	П	
Добавочный капитал	8 3	П	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	8 4	А -П	
.....	8 5	-	
Целевое финансирование	8 6	П	По видам финансирования
.....	8 7	-	
.....	8 8	-	
.....	8 9	-	
Раздел 8. Финансовые результаты			
Продажи	9 0	А -П	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль (убыток) от продаж
Прочие доходы и расходы	9 1	А -П	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов

.....	2	9	-	
.....	3	9	-	
Недостачи и потери от порчи ценностей	4	9	А	
.....	5	9	-	
Резервы предстоящих расходов	6	9	П	По видам резервов
Расходы будущих периодов	7	9	А	По видам расходов
Доходы будущих периодов	8	9	П	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления

Продолжение

1	2	3	4
			3. Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей
Прибыли и убытки	9 9	А -П	
Забалансовые счета			
Арендованные основные средства	0 01		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	0 02		
Материалы, принятые в переработку	0 03		
Товары, принятые на комиссию	0 04		
Оборудование, принятое для монтажа	0 05		
Бланки строгой отчетности	0 06		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	0 07		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	0 08		
Обеспечения обязательств и платежей выданные	0 09		
Износ основных средств	0 10		
Основные средства, сданные в аренду	0 11		

Примечание: А – активный счет, П – пассивный счет, А-П – активно-пассивный счет.

В приведенном Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены возможности для разделения финансового и управленческого учета.

Технически организация может вести управленческий учет в рамках единой с финансовым учетом системы счетов или в самостоятельной системе счетов. Данный План счетов предусматривает возможность использования обоих вариантов построения учета. Счета 30-39 являются свободными и предназначены для организации учета затрат по элементам. Связь между финансовой и управленческой бухгалтерией рекомендовано организовать с помощью так называемых отражающих счетов – счетов-экранов.

Однако для организации управленческого учета требуется разработка других технических и организационно-методических аспектов, а также практический опыт путем экспериментирования в базовых организациях.

До настоящего времени в научной литературе дискуссионным вопросом является изменение названия «плана счетов». Этот вопрос обсуждался в работах Н.Г.Белова [16, с.23], В.Ф.Паляя [82,с.82], Я.В.Соколова [97, с.299] и др., которые отмечают, что название «план счетов» необходимо заменить названием «номенклатура счетов». Необходимо полностью согласиться с данной точкой зрения, так как план от латинского означает плоскость (*planum*) и ориентирует на перспективу. В то же время номенклатура - простой перечень (*nomenclatura*). Поэтому целесообразно к названию «номенклатура» добавить систему и заменить название «план счетов» названием «номенклатура системы счетов», так как это целостная совокупность элементов заданной системы бухгалтерского учета, в которой все счета тесно связаны друг с другом как единое целое. Здесь уместно привести высказывание профессора Я.В.Соколова: «Один счет сам по себе существовать не может, он бессмыслен, как рука, оторванная от тела» [98, с.295]. Каждый отдельный счет - это минимальная единица, часть заданной единой системы бухгалтерского учета, выполняющая в ней определенную функцию.

6. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И МОДЕЛИ ТЕКУЩЕГО УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

6.1. Понятие о стоимостной оценке имущества и калькуляции себестоимости

Имущество, обязательства как объекты бухгалтерского наблюдения, и факты хозяйственной жизни, связанные с ними, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат оценке в денежном выражении.

Оценка – это методический прием (способ) денежного (стоимостного) выражения средств (имущества) организации и его источников. Реальность и правильность оценки имущества организации и источников формирования средств имеет важное значение для построения всей системы бухгалтерского учета. В основе оценки имущества лежат реальные затраты, выраженные в денежном измерении.

В целях сопоставимости оценка имущества и источников формирования средств для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности должна проводиться единообразно во всех организациях, что достигается соблюдением установленных положений и правил оценки. Например, действующими нормативными документами установлено, что в бухгалтерском балансе основные средства показываются по остаточной стоимости, а в бухгалтерском учете отражаются по их первоначальной стоимости; производственные запасы оцениваются по фактической себестоимости их приобретения и изготовления и т.д.

Оценка вместе с калькуляцией представляет собой один из важнейших методических приемов бухгалтерского учета, играет важную роль и занимает определенное место среди способов, формирующих содержание методики бухгалтерского учета.

Калькуляция – это методический прием (способ) бухгалтерского учета, предназначенный для группировки и распределения затрат, исчисления себестоимости произведенной продукции, выполненных работ (оказанных услуг), приобретаемых материальных ценностей по статьям расходов, объектам наблюдения и обобщения фактов затрат.

Экономическое значение калькуляции себестоимости заключается в том, что себестоимость показывает величину издержек, связанных с производством продукции (работ, услуг). Исключительно важную роль играет калькуляция для стоимостного измерения хозяйственных процессов организаций: в процессе снабжения, в процессе производства, в процессе реализации.

С помощью оценки и калькуляции достигается измерение, регистрация и обобщение фактов хозяйственной деятельности организаций и тем самым становится возможным осуществление контроля за наличием и движением имущества, анализа его эффективности использования и принятия необходимых управленческих решений.

Сущность калькуляции в условиях рынка определяется реальными производственными условиями организаций, необходимостью получения показателей себестоимости для соизмерения затрат,

назначения цены на произведенную продукцию (выполненные работы и оказанные услуги), контроля и принятия решений по повышению эффективности деятельности организации.

6.2. Правила (принципы) и виды оценок

При оценке имущества организации, ее обязательств и хозяйственных операций следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», Федеральным законом «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и другими Положениями (стандартами) бухгалтерского учета. В соответствии с этими нормативными документами для организаций всех форм собственности установлен единый порядок оценки имущества.

Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется 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 (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества). В состав фактически произведенных затрат включаются, в частности, затраты на приобретение самого объекта имущества, уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены, действующей на дату оприходования имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Под стоимостью изготовления признаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на изготовление объекта имущества.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции.

Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций допускается вести в суммах, округленных до целых рублей. Возникающие при этом суммовые разницы относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов (уменьшение расходов) у некоммерческой организации либо увеличение (уменьшение) финансирования (фондов) у бюджетной

организации (далее под бюджетной организацией понимается некоммерческая организация, основная деятельность которой финансируется за счет средств бюджета).

Правила оценки статей бухгалтерской отчетности

Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. По долговым ценным бумагам разрешается разница между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода относить на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации либо уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Организации, действующие в качестве профессиональных участников рынка ценных бумаг, могут производить переоценку вложений в ценные бумаги, приобретаемые с целью получения дохода от их реализации, по мере изменения котировки на фондовой бирже.

Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, показываются в активе бухгалтерского баланса в полной сумме фактических затрат их приобретения по договору с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве бухгалтерского баланса в случаях, когда к инвестору перешли права на объект. В остальных случаях суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению объектов финансовых вложений, показываются в активе бухгалтерского баланса по статье дебиторов.

Вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, при составлении бухгалтерского баланса отражаются на конец отчетного года по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. На указанную разность производится образование в конце отчетного года резерва под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Основные средства отражаются в бухгалтерском балансе коммерческой организации по остаточной стоимости, то есть по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления за вычетом суммы начисленной амортизации, а у бюджетной организации – по первоначальной стоимости.

Изменение первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, переоценки соответствующих объектов раскрываются в приложениях к бухгалтерскому балансу. Коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на счет добавочного капитала организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе коммерческой организации по остаточной стоимости, т.е. по фактическим затратам на приобретение, изготовление и затратам по их

доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за минусом начисленной амортизации, а у бюджетной организации - по первоначальной стоимости.

Сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции (товаров), и другие материальные ресурсы отражаются в бухгалтерском балансе по их фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость материальных ресурсов определяется исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение и изготовление.

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, разрешается производить одним из следующих методов оценки запасов:

- по себестоимости единицы запасов;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения.

При продаже (отпуске) товаров их стоимость разрешается списывать с применением методов оценки, изложенных выше.

При учете организацией, занятой розничной торговлей, товаров по продажным ценам разница между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (скидки, надбавки) отражается в бухгалтерской отчетности отдельной статьей.

Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги отражаются в бухгалтерском балансе по фактической (или нормативной (плановой)) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой.

Материально-производственные запасы, на которые цена в течение отчетного года снизилась, либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

В бухгалтерском балансе отражается величина **уставного (складочного)** капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации.

Уставный (складочный) капитал и фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам (взносам) в уставный (складочный) капитал отражаются в бухгалтерском балансе отдельно.

Сумма дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, проводимой в установленном порядке, сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), и другие аналогичные суммы учитываются как **добавочный капитал** и отражаются в бухгалтерском балансе отдельно.

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

Организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

Отражаемые в бухгалтерской отчетности суммы **по расчетам с банками, бюджетом** должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны. Оставление на бухгалтерском балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не допускается.

Остатки валютных средств на валютных счетах организации, другие денежные средства (включая денежные документы), краткосрочные ценные бумаги, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах отражаются в бухгалтерской отчетности в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на отчетную дату.

Штрафы, пени и неустойки признанные должником или по которым получены решения суда об их взыскании, относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов (уменьшение расходов) у некоммерческой организации либо увеличение (уменьшение) финансирования фондов у бюджетной организации и до их получения или уплаты отражаются в бухгалтерском балансе получателя и плательщика соответственно по статьям дебиторов или кредиторов.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому

обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации, и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались в установленном порядке, или на увеличение расходов у некоммерческой организации либо на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации, и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации либо финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты организации отчетного года.

Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы подлежат отнесению на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

В случае реализации и прочего выбытия имущества организации (основных средств, запасов, ценных бумаг и т.п.) убыток или доход по этим операциям относится на финансовые результаты у коммерческой организации, или увеличение расходов (доходов) у некоммерческой организации либо уменьшение (увеличение) финансирования (фондов) у бюджетной организации.

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 Российской Федерации налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

6.3. Виды калькуляции

Сущность калькуляции в условиях рынка определяется реальными производственными условиями организации, необходимостью получения показателей себестоимости для соизмерения затрат, установления цены, контроля и принятия решений. Поэтому важное значение имеет правильность выбора **объектов калькуляции** и определения **калькуляционной единицы**.

С целью оперативного управления издержками производства и себестоимостью под объектами калькуляции следует считать не только конечную продукцию с учетом ее качества, но и полученную промежуточную продукцию на определенных этапах технологического процесса, а также виды работ по периодам (процессам, переделам) производства в зависимости от принятой модели учета затрат – учетной политики организации.

Важное методологическое значение при исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) имеет обоснованный выбор калькуляционной единицы. Калькуляционной единицей служит величина, принятая для измерения выполненного однородного объема работ или изготовленной продукции. По характеру использования калькуляционные единицы могут быть: натуральные, трудовые, стоимостные; по содержанию выполненных работ – видовые (для отдельных видов работ), комплексные (для расчета себестоимости совокупности работ); с точки зрения целей калькуляции – хозрасчетные (на уровне центров ответственности), хозяйственные (для оценки издержек всей организации); по отношению к смежным технологическим производствам и качеству производимой продукции – условно-натуральные единицы, базисно-натуральные и т.д.

Учетной единицей и калькуляционной единицей в производственных организациях выступают 1ц или 1т, 1000 шт, 100 условных единиц и т.п. Важное значение при калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) имеет выбор в учетной политике организации калькуляционного периода. Калькуляционный период – это период, за который исчисляется себестоимость. Затраты, формирующие себестоимость продукции (работ, услуг) группируют по различным признакам для организации их учета, планирования и исчисления себестоимости.

В соответствии с экономической сущностью издержки производства подразделяются на следующие элементы:

- оплата труда;
- отчисления на социальные нужды;
- материальные затраты;
- амортизация основных средств;
- прочие затраты.

Для организации аналитического учета затрат, а также их планирования по объектам учета и калькуляции соответствующими ведомствами разрабатывается единая номенклатура статей затрат с учетом

отраслевых особенностей. Разрабатываются также способы исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), то есть способы распределения отдельных косвенных расходов на виды продукции единого технологического процесса, расчета себестоимости продукции комплексных производств и т.д.

В зависимости от своего назначения калькуляция подразделяется: 1) по времени составления; 2) по периодам, охватывающим калькуляцию; 3) по объему включаемых затрат в себестоимость.

По времени составления калькуляции подразделяются на плановые, нормативные, провизорные, отчетные.

Плановая калькуляция составляется перед началом отчетного периода и представляет собой расчет плановой себестоимости производства конкретных видов продукции (работ, услуг). Плановая себестоимость исчисляется на основании плановых затрат и планового выпуска продукции (работ, услуг). Плановая себестоимость используется для оценки продукции и работ в течение отчетного периода, а также для сравнения фактической себестоимости при анализе ее показателей с целью выявления резервов снижения затрат на производство.

Нормативная калькуляция составляется на начало отчетного периода и представляет собой величину затрат, которую организация на момент расчета себестоимости может израсходовать на единицу выпускаемой продукции с учетом действующих норм и нормативов. Нормативная калькуляция используется при организации нормативного метода учета и управления издержками производства.

Калькуляция, составляемая после совершения хозяйственных процессов, называется **фактической (отчетной) калькуляцией**. Целью ее составления является проверка выполнения задания по себестоимости, а также оценка товарных запасов, незавершенного производства и установление реализационной цены на продукцию (работы, услуги).

Для анализа и прогнозирования хозяйственной деятельности с целью принятия необходимых управленческих решений в отдельных сезонных производствах составляют калькуляцию до завершения всего производственного цикла. Такая калькуляция называется **привизорной калькуляцией** себестоимости продукции.

Исходя из периода времени, цикла производства, технологического передела, процесса, за какой взяты данные для исчисления себестоимости, калькуляции бывают: месячные, квартальные, годовые, цикла производства, конкретного технологического передела или процесса.

По объему включаемых затрат в себестоимость калькуляции подразделяются: калькуляция себестоимости по прямым затратам; калькуляция себестоимости по переменным затратам; калькуляция себестоимости по совокупным затратам; калькуляция полной коммерческой себестоимости; общезаявственная калькуляция себестоимости; бригадная (цеховая, технологическая) калькуляция себестоимости. Все эти виды калькуляции себестоимости имеют важное значение для внедрения внутрихозяйственного расчета, управления издержками по местам их возникновения, центрам ответственности и т.п. с целью повышения эффективности производства продукции (работ, услуг).

6.4. Учет процесса заготовления

Процессы воспроизводства в нормально функционирующем экономическом субъекте носят непрерывный характер. Локомотивом расширенного воспроизводства в современных условиях как на микроуровне, так и на макроэкономическом уровне является процесс производства материальных благ. В процессе производства потребляются средства труда и предметы труда, а поэтому непрерывность данного процесса зависит от постоянного возобновления этих производственных ресурсов, что в свою очередь связано с непрерывным и четким осуществлением процесса материально-технического снабжения (заготовления).

Этот процесс представляет собой систему экономических отношений, в т.ч. приобретение организациями у поставщиков материалов, товаров и других ресурсов в целях обеспечения бесперебойного развития производства, повышения его эффективности.

В процессе снабжения организации заключают договора с поставщиками на поставку производственных ресурсов. В договорах обуславливают объемы поставок, цены, размеры поставок по периодам времени, условия перехода грузов в собственность покупателя, условия оплаты стоимости поступивших материально-производственных запасов и других ресурсов, другие условия.

В процессе снабжения (заготовления) организации – покупатели, заказчики несут определенные затраты, к которым относятся покупная стоимость материально-производственных запасов и транспортно-заготовительные расходы.

Покупная стоимость и затраты, связанные с заготовкой и доставкой, составляют фактическую себестоимость заготовления материально - производственных ценностей. Поэтому перед бухгалтерским учетом процесса снабжения стоят следующие задачи: правильно и своевременно определить объемы заготовления; выявить возможные потери на пути, виновников потерь ценностей и предъявить к ним претензии с целью возмещения убытков; определить фактическую себестоимость приобретенных ценностей, принять к бухгалтерскому учету эти ценности в оценке по фактической себестоимости их заготовления или по учетным ценам (в соответствии с принятой учетной политикой), определить отклонения от учетных цен или в стоимости материалов.

Такой учет позволяет обеспечивать контроль за выполнением договорных условий поступления, приобретения материальных ценностей, а также определять в целях анализа и управления структуру себестоимости заготовленных материальных ценностей.

В плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета для отражения приобретенных материально-производственных запасов – «Материалы», «Животные на выращивании и откорме», «Товары» и специальные счета для учета процесса снабжения – «Заготовление и приобретение материальных ценностей», «Отклонение в стоимости материальных ценностей», «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». В Плане счетов предусмотрены также счета для отражения других приобретенных ресурсов (основных средств, оборудования и др.).

В текущем аналитическом учете организации процесс заготовления материалов могут вести сразу по фактической себестоимости или же по

внутренним (трансфертным) планово-учетным ценам. Последний вариант оценки принятых к бухгалтерскому учету материалов рекомендуется для средних и крупных организаций, что связано с большим количеством хозяйственных операций и документов, неотфактурованными поставками ценностей и с инфляционными процессами, влияющими на ценообразование и т.д.

Если аналитический учет материальных ценностей ведется по фактической себестоимости, то на счете «Материалы» отражается информация о наличии и движении материальных ценностей в оценке по фактической себестоимости. При этом организации на отдельных аналитических счетах могут учитывать отдельно транспортно-заготовительные расходы для их контроля и правильности списания по направлениям использования ценностей.

Если же аналитический учет материальных ценностей ведется по планово-учетным ценам, то их фактическая себестоимость предварительно накапливается на счете «Заготовление и приобретение материальных ценностей», а отклонения (разница между стоимостью ценностей по учетным ценам и их фактической себестоимостью) относят на счет «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Эти суммы отклонений в последующем списывают по направлениям использования материалов пропорционально их стоимости расхода (использования) по учетным ценам.

Приобретенные товары оцениваются и принимаются к бухгалтерскому учету по покупной стоимости. Транспортно-заготовительные расходы по приобретенным товарам отражаются на счете «Расходы на продажу» как издержки обращения. Эти издержки в последующем списываются на дебет счета «Продажи» по мере реализации товаров.

Рассмотрим порядок учета заготовления материалов с использованием счетов «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Первая операция. Поступили в организацию материалы: покупная стоимость материалов – 100 тыс. руб., налог на добавленную стоимость по приобретенным материалам – 20 тыс. руб.

Сумму покупной стоимости материалов следует записать по дебету счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей», а налог на добавленную стоимость по дебету счета «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Поскольку приобретенные материалы еще не оплачены, необходимо одновременно кредитовать счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Схема отражения данной операции в учете выглядит следующим образом:

Дебет счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» –
100 тыс. руб.

Дебет счета «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» – 20 тыс. руб.

Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 120 тыс. руб.

Вторая операция. Расходы на транспортировку материалов с поставщика до склада организации – покупателя составили 8 тыс. руб. При транспортировке использованы автотранспортные услуги сторонней организации (подрядчика). Налог на добавленную стоимость по услугам автотранспорта согласно предъявленному счету – фактуре составил 2 тыс. руб.

Запись данной операции в учете отразится следующим образом:

Дебет счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» –
8 тыс. руб.

Дебет счета «Налог на добавленную стоимость по приобретенным

материальным ценностям» – 2 тыс. руб.

Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 10 тыс. руб.

Третья операция. Оприходованы на склад поступившие от поставщиков материалы в оценке по планово-учетным ценам организации на сумму 100 тыс. руб. Сумму данной операции необходимо отразить по дебету счета «Материалы» и по кредиту счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Схема отражения третьей операции:

Дебет счета «Материалы» - 100 тыс. руб.

Кредит счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» –
100 тыс. руб.

Четвертая операция. Определена сумма отклонений как разница оборота по дебету (108 тыс. руб.) и кредиту (100 тыс. руб.) счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Сумма отклонений подлежит списанию на счет «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Запись данной операции в учете:

Дебет счета «Отклонение в стоимости материальных ценностей» – 8 тыс. руб.

Кредит счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» –
8 тыс. руб.

Пятая операция. Перечислена с расчетного счета сумма в счет погашения кредиторской задолженности поставщикам за приобретенные материалы, в том числе налог на добавленную стоимость. Общая сумма перечисленная поставщикам – 130 тыс. руб.

Данная операция отражается проводкой:

Дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 130 тыс. руб.

Кредит счета «Расчетные счета» – 130 тыс. руб.

Все хозяйственные операции в бухгалтерском учете должны быть занесены в регистрационный журнал хозяйственных операций процесса снабжения. На основании Регистрационного журнала делается разноска всех хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета (см. схемы – в тыс. руб.).

Синтетические счета

Счет «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	
Дебет	Кредит
1) 100	3) 100
2) 8	4) 8
108	108
-	-

Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Дебет	Кредит
5) 130	1) 120
	2) 10
130	130
-	-

Счет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям»	
Дебет	Кредит
1) 20	
2) 2	
22	-
С _к - 22	-

Счет «Материалы»	
Дебет	Кредит
3) 100	6) 100
100	100
-	-

Счет «Расчетные счета»

Счет «Расчетные счета»	
Дебет	Кредит
С _н - 200	
-	5) 130
	130
С _к - 70	-

Счет «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	
Дебет	Кредит
4) 8	7) 8
8	8
-	-

Аналитические счета

Списываются материальные ценности на затраты производства
Материалы вида «А». Цена за единицу 12,5 руб.

Дебет		Кредит	
Дата	Номер операции	Количество	Сумма, тыс.руб.
	Сальдо на начало	-	-
20.03.2005	б)	4800	60
За месяц	Оборот	4800	60

Материалы вида «Б». Цена за единицу 10 руб.

Дебет		Кредит	
Дата	Номер операции	Количество	Сумма, тыс.руб.

	Сальдо на начало	-	-
26.03.2005	б)	4000	40
За месяц	Оборот	4000	40

По данным нашего примера транспортно-заготовительные расходы по приобретенным материалам составляют 8 тыс. руб., учетная же стоимость материалов – 100 тыс. руб. Отсюда удельный вес отклонений в основной стоимости материалов составляет, %: $(8 \times 100) : 100 = 8\%$.

Поэтому отклонения в стоимости материальных ценностей на сумму 4,8 тыс. руб. $(60 \times 0,08)$ необходимо списать на затраты производства пропорционально стоимости расхода материалов вида «А», а на сумму 3,2 тыс. руб. $(40 \times 0,08)$ – пропорционально стоимости расхода материалов вида «Б».

Схема отражения операций на счетах аналитического учета:

<p style="text-align: center;">Счет «Материалы вида «А»»</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%; text-align: center;">Дебет</th> <th style="width: 50%; text-align: center;">Кредит</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">1) 60</td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">б) 60</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">60</td> <td style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">60</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">-</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> </tbody> </table>	Дебет	Кредит	1) 60	б) 60	60	60	-	-	<p style="text-align: center;">Счет «Основное производство»</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%; text-align: center;">Дебет</th> <th style="width: 50%; text-align: center;">Кредит</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">б) 60</td> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">б) 40</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;">7) 8</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Дебет	Кредит	б) 60		б) 40		7) 8			
Дебет	Кредит																		
1) 60	б) 60																		
60	60																		
-	-																		
Дебет	Кредит																		
б) 60																			
б) 40																			
7) 8																			
<p style="text-align: center;">Счет «Материалы вида «Б»»</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%; text-align: center;">Дебет</th> <th style="width: 50%; text-align: center;">Кредит</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">1) 40</td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">б) 40</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">40</td> <td style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">40</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">-</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> </tbody> </table>	Дебет	Кредит	1) 40	б) 40	40	40	-	-	<p style="text-align: center;">Счет «Отклонение в стоимости материальных ценностей»</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%; text-align: center;">Дебет</th> <th style="width: 50%; text-align: center;">Кредит</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">4) 8</td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">7) 4,8</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black;"></td> <td style="border-bottom: 1px solid black;">7) 3,2</td> </tr> <tr> <td style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">8</td> <td style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">8</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">-</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> </tbody> </table>	Дебет	Кредит	4) 8	7) 4,8		7) 3,2	8	8	-	-
Дебет	Кредит																		
1) 40	б) 40																		
40	40																		
-	-																		
Дебет	Кредит																		
4) 8	7) 4,8																		
	7) 3,2																		
8	8																		
-	-																		

Для более глубокого понимания учета процесса заготовления (снабжения) рассмотрим пример решения задачи, для чего приведем задание:

Задание. Отражение в учете процесса заготовления (снабжения):

а) Открыть синтетические и аналитические счета и записать в них остатки на 1

февраля 200__ г.

б) Записать хозяйственные операции в регистрационный журнал.

в) Отобразить хозяйственные операции на счетах, дополнительно открыв счета

«Основное производство» и «Вспомогательные производства».

г) Составить расчет распределения транспортно-заготовительных расходов.

1. Остатки на синтетических счетах на 1 февраля 200__ г.

п/п	Наименование счетов	Сумма, руб.
.	Материалы (10)	1 25 000
.	Расчетные счета в банке (51)	5 68 000
.	Расчеты с поставщиками и подрядчиками (кредитовое сальдо) (60)	6 1 000
.	Отклонение в стоимости материальных ценностей (16)	1 3 750

2. Остатки по аналитическим счетам к счету 10-1 «Сырье и материалы»

/п	Наименование счетов	д. з.м.	с. на	к. ол-во	Сумма, руб.
.	Материал «А»	т.	2 00	5 00	10 0 000
.	Материал «Б»	т.	1 50	1 00	15 000
.	Материал «В»	т.	2 50	4 0	10 000
.	Транспортно-заготовительные расходы	уб.	X	X	75 0

3. Регистрационный журнал Хозяйственные операции за февраль месяц 200__ г.

п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
	2	3	4	5
.	Приняты к оплате счета поставщиков за поступившие материалы (количество, по цене за единицу): «А» – 200 руб. 400 шт. «Б» – 150 руб. 340 шт. «В» - 250 руб. 120 шт.	80 000 51 000 30 000	15 15 15	60 60 60
	Итого:	16 1 000	15	60
.	Начислено автотранспортной организации за доставку материалов	12 400	15	60
.	Начислено подрядной организации за погрузку и разгрузку приобретенных материалов	5 310	15	60
.	Перечислено с расчетного счета в банке в погашение задолженности поставщикам и подрядчикам	19 2 000	60	51
.	Оприходованы материалы и приняты к бухгалтерскому учету в оценке по учетным ценам: «А» – 200 руб. 400 шт. «Б» – 150 руб. 340 шт. «В» - 250 руб. 120 шт.	80 000 51 000 30 000	10 10 10	15 15 15
	Итого:	16 1 000	10	15
.	Определены и отнесены отклонения в стоимости материалов	17 710	16	15
.	Отпущены в основное производство материалы (количество, по цене за единицу): «А» – 200 руб. 600 шт. «Б» – 150 руб. 300 шт. «В» - 250 руб. 100 шт.	12 0 000 45 000 25 000	20 20 20	10 10 10
	Итого:	19 0 000	20	10
.	Израсходованы материалы на вспомогательное производство (количество, по			

	цене за единицу):		17	23	10
	«А» – 200 руб.	85 шт.	000	23	10
	«Б» – 150 руб.	60 шт.	9	23	10
	«В» - 250 руб.	40 шт.	000		
			10		
			000		
		Итого:	36	23	10
			000		
	Отнесена соответствующая сумма				
	транспортно-заготовительных расходов на:				
	а) основное производство		20	20	16
	б) вспомогательное производство		900	23	16
			3		
			960		
		Итого:	24	X	X
			860		

4. Синтетические счета

Счет 51 «Расчетные счета»		Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо – 568		Сальдо – 13	
000		750	
	4) 192	6) 17 710	9) 24 860
	000		
-	192 000	17 710	24 860
Сальдо –		Сальдо – 6	
376 000		600	

Счет 10 «Материалы»		Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо – 125			Сальдо – 61
000			000
5) 161 000	7) 190	4) 192 000	1) 161 000
	000		2) 12 400
	8) 36 000		3) 5 310
161 000	226 000	192 000	178 710
Сальдо –			Сальдо – 47
60 000		710	

5. Аналитические счета к счету «Материалы»

Счет «Материалы «А»»

оп.	Содержание операций	д. изм.	ена	Дебет		Кредит	
				к ол-во	с умма	к ол-во	с умма
	Сальдо на начало месяца	т.	00	5 00	1 00 000	-	-
.	Оприходованы по учетным ценам	т.	00	4 00	8 0 000	-	-
.	Отпущены и израсходованы в основном производстве	т.	00	-	-	6 00	1 20 000
.	Отпущены и израсходованы в вспомогательном производстве	т.	00	-	-	8 5	1 7 000
	Оборот			4 00	8 0 000	6 85	1 37 000
	Сальдо на конец месяца			2 15	4 3 000	X	x

Счет «Материалы «Б»»

оп.	Содержание операций	дин. изм.	ена	Дебет		Кредит	
				к ол-во	с умма	к ол-во	с умма
	Сальдо на начало месяца	т.	50	1 00	1 5 000	-	-
.	Оприходованы по учетным ценам	т.	50	3 40	5 1 000	-	-
.	Отпущены и израсходованы в основном производстве	т.	50	-	-	3 00	4 5 000
.	Отпущены и израсходованы в вспомогательном производстве	т.	50	-	-	6 0	9 000
	Оборот			3 40	5 1 000	3 60	5 4 000
	Сальдо на конец месяца			8 0	1 2 000	X	X

Счет «Материалы «В»»

оп.	Содержание операций	дин. изм.	ена	Дебет		Кредит	
				к ол-во	с умма	к ол-во	с умма
	Сальдо на начало месяца	т.	50	4 0	1 0 000	-	-
	Оприходованы по			1	3	-	-

.	учетным ценам	т.	50	20	0 000		
.	Отпущены и израсходованы в основном производстве	т.	50	-	-	00	1 2 5 000
.	Отпущены и израсходованы во вспомогательном производстве	т.	50	-	-	0	4 1 0 000
	Оборот			1	3	1	3
				20	0 000	40	5 000
	Сальдо на конец месяца			0	2 5 00	X	X

**6. Расчет распределения транспортно-заготовительных расходов
(отклонений в стоимости материальных ценностей)**

оп.	Показатель (наименование счетов)	Сумма, руб.
	2	3
.	Остаток транспортно-заготовительных расходов на аналитическом счете	13 750
.	Отклонения в стоимости, поступивших материалов	17 710
	Всего транспортно-заготовительных расходов	31 460
.	Остаток материалов на начало февраля	125 000
.	Поступило от поставщиков по учетным ценам	161 000
	Всего материалов за месяц	286 000
.	Транспортно-заготовительные расходы в расчете на 1 руб. материалов	0,11
.	Отпущено материалов всего	226 000
	в т.ч.: а) на основное производство	190 000
	б) на вспомогательное производство	36 000
.	Списаны отклонения в стоимости материалов по направлениям их использования:	
	а) на затраты основного производства (0,11 × 190 000)	20 900
	б) на затраты вспомогательного производства (0,11×36 000)	3 960

Приведенный пример решения задачи наглядно демонстрирует процедуру (последовательность) учета процесса заготовления (приобретения)

материальных ценностей. Для наглядности приобретение материальных ценностей отражено без учета налога на добавленную стоимость.

6.5. Учет процесса производства

Процесс производства представляет собой соединение двух элементов производства – средств производства и рабочей силы. Отсюда следует, что для функционирования процесса производства продукции необходимы затраты рабочей силы и средств производства.

Затраты на оплату живого труда, а также затраты на потребление средств труда и предметов труда в процессе производства, называются издержками производства.

С целью правильности организации учета затрат на производство по объектам планирования и учета, обоснованного нормирования, планирования, организации контроля за затратами, проведения детального анализа для принятия необходимых управленческих решений, связанных с эффективностью использования ресурсов организации, издержки производства классифицируют по различным признакам:

1. По экономическому содержанию: затраты на потребление средств труда; затраты на потребление предметов труда; затраты на оплату живого труда; затраты на воспроизводство рабочей силы.
2. По отношению к технологическому процессу производства: основные– технологические; организационно - управленческие.
3. По способу распределения и отнесения на объекты производства, учета и калькуляции: прямые и косвенные.
4. По отношению к объему производства: переменные; условно - переменные; смешанные; постоянные.
5. По составу и степени однородности (по статьям) затраты: простые статьи затрат; на элементные и комплексные статьи затрат (элементы).
6. По длительности действия (отношению ко времени признания фактов): текущие; периодические; расходы будущих периодов; предстоящие расходы.
7. По роли (участию) и целесообразности расходов в производственном процессе: производственные; внепроизводственные (коммерческие); производительные; непроизводительные.
8. По отношению к доходности производства продукции: предельные (маржинальные); приростные (инкрементные); инфляционные.
9. По отношению к активам и их производительности (например, к биологическим активам и их продуктивности): материальные поддерживающие затраты; материальные продуктивные затраты.
10. По отношению к планированию: нормативные (плановые); отклонения от нормативных (плановых) затрат.
11. По месту возникновения, видам продукции (работ, услуг): на хозяйственные (организации); хозрасчетные (центра ответственности); отраслевые (отрасли); конкретного объекта калькуляции (продукции, работ, услуг).

Рассмотрим некоторые группы затрат в отдельности.

Затраты на потребление средств труда, предметов труда и затраты на оплату живого труда. Такая классификация затрат по экономическому содержанию необходима для определения соотношения в издержках производства живого и овеществленного труда при производстве отдельных видов продукции, а также для анализа производительности труда и установления влияния на него уровня различных факторов производства.

Основные – технологические и организационно – управленческие (накладные) расходы. Основные затраты непосредственно связаны с технологией производства продукции. Сокращение основных расходов возможно в определенных нормах и связано конкретно с технологическими условиями производства. К ним относятся затраты на оплату труда производственных работников, сырье и материалы, затраты на содержание основных производственных фондов и др.

К организационно – управленческим (накладным) расходам относятся затраты, связанные с организацией и управлением производства. При улучшении организации производства расходы по управлению можно сократить без ущерба производству.

Прямые и косвенные расходы. Прямые затраты, которые связаны непосредственно с производством одного вида продукции (работ, услуг) и включаемые в себестоимость единицы продукции (работ, услуг) в прямом порядке. Например, расход сырья на производство конкретной продукции и др.

Косвенные расходы, также как и прямые, относятся на себестоимость продукции (работ, услуг), но косвенным путем, т.е. путем распределения между отдельными видами продукции (работ, услуг). К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, работы и услуги вспомогательных производств и др.

Переменные и постоянные затраты. К переменным затратам относятся затраты, которые в зависимости от изменений объемов производства продукции изменяются в прогрессивном или дегрессивном

порядке. К ним относятся прямая оплата труда, прямые затраты материалов и др.

К постоянным затратам относятся те затраты, которые остаются в целом неизменными, несмотря на функциональные изменения деятельности (объемов продукции, работ). К ним относятся административно-управленческие расходы на уровне организации в целом и др.

Простые и комплексные статьи затрат. Под простыми статьями понимаются затраты на производство продукции, которые не могут быть разложены на отдельные части. Простая статья выражает однородный вид затрат. Сюда можно отнести оплату труда, амортизацию и т.д.

Комплексными называются такие статьи, состав которых неоднороден, они включают разные виды затрат, но в калькуляции показаны общей суммой. К ним относятся затраты на содержание автотранспортного хозяйства, работы и услуги других вспомогательных производств.

Текущие и периодические. Текущие затраты обеспечивают ход производственного процесса, а длительность их действия не превышает отчетный период. Периодические затраты производятся периодически и обеспечивают ход производственного процесса в течение ряда лет (в сельском хозяйстве затраты на удобрения и др.).

Нормативные (плановые) затраты и отклонения от нормативных (плановых) затрат. Нормативные (плановые) затраты – это прогрессивные нормы (лимиты), нормативы производственных затрат, которые разрабатываются до начала производственного процесса и используются при исчислении плановой или нормативной калькуляции. Нормативная калькуляция используется при организации нормативного метода производственного учета затрат. При этом методе отклонения от нормативных затрат выявляются путем использования сигнальной документации, инвентаризации и другим путем. Путем суммирования (вычитания) отклонений затрат с нормативными затратами по соответствующим статьям определяют фактические затраты.

Хозяйственные, центра ответственности, конкретного объекта калькуляции. Хозяйственные затраты – формирующие полную себестоимость продукции. Затраты центра ответственности – формирующие бригадную (цеховую) себестоимость. Затраты конкретного объекта калькуляции – издержки по производству отдельного вида продукции (работ, услуг).

Основными задачами учета затрат в процессе производства являются: организация учета всех элементов и статей затрат в разрезе каждого объекта учета; систематизация и группировка всех необходимых данных для исчисления себестоимости продукции и для системы управления с целью принятия оперативных решений; полнота учета выпуска продукции (работ, услуг); обеспечение учета затрат по центрам ответственности и организация постоянного контроля за ходом производственных процессов; выявление и мобилизация внутренних резервов для снижения себестоимости продукции, повышения производительности труда и окупаемости затрат продукцией.

По значению произведенной продукции, виду деятельности и выполняемых работ в производственных организациях различают основное и вспомогательное производство. Основным производством считается вид основной деятельности организации, которым она занимается согласно своего устава. Например, в сельском хозяйстве к основному виду производства относятся растениеводство, животноводство, промышленное производство, в промышленности – конкретные виды производства. К вспомогательным производствам относятся производства, созданные для обслуживания основных производств: машино - тракторный парк, ремонтно - техническое производство, автотранспортное хозяйство, водоснабжение, электроснабжение, теплоснабжение и др.

В крупных экономических субъектах весьма широкое распространение нашли обслуживающие производства и хозяйства, предназначенные обслуживать бытовые и социально-культурные нужды персонала организаций. К ним относятся: бани, прачечные, столовые, пекарни, детские дошкольные учреждения, поликлиники и т.п. В связи с этим учет должен обеспечивать раздельное отражение затрат по всем видам деятельности, объектам производства, но должен быть подчинен интересам системы управления эффективностью производства основных видов деятельности.

В связи с этим в системе бухгалтерского учета используются ряд специальных счетов учета затрат: «Основное производство», «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательные производства», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Брак в производстве», «Обслуживающие производства и хозяйства».

Себестоимость отдельных видов продукции, работ и услуг формируется на соответствующих аналитических счетах, открываемых к счетам синтетического учета «Основное производство», «Вспомогательные производства», «Обслуживающие производства и хозяйства».

Учет затрат по объектам аналитического учета ведут по общеустановленной номенклатуре элементов и статей затрат. На калькуляционных счетах затраты на производство продукции (работ, услуг) собираются не сразу. На них в течение отчетного периода (месяца, квартала) накапливаются прямые затраты нарастающим итогом. Расходы же по обслуживанию производства и управлению предварительно отражаются на двух собирательно-распределительных счетах «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы».

К общепроизводственным расходам относятся: оплата труда с отчислениями на социальные нужды управленческого и обслуживающего персонала на уровне цехов, бригад, участков и т.д.; амортизация основных средств общепроизводственного назначения; затраты на ремонт основных средств общепроизводственного назначения и др. Эти расходы в конце отчетного периода распределяются по объектам учета затрат и калькуляции пропорционально заработной плате производственных работников или другой базе в соответствии с учетной политикой организации.

К общехозяйственным расходам относятся: административно - управленческие и хозяйственные расходы (амортизация основных средств общехозяйственного назначения, оплата труда с отчислениями административно - управленческому персоналу, расходы, связанные с охраной труда, техникой безопасности и др.). В конце отчетного периода эти расходы списываются также пропорционально выбранной базе (оплата труда и др.) на объекты учета затрат и калькуляции.

Таким образом, по дебету, например, счета «Основное производство» в конце отчетного периода будут собраны все фактические затраты по производству продукции, а по кредиту отражается выпуск продукции в оценке по плановой себестоимости или же фактическая себестоимость продукции (зависит от использования технического аспекта учета выпуска продукции, что выбирается в учетной политике организацией). Разница между фактической и плановой себестоимостью списывается при

составлении отчетной калькуляции на счета, куда израсходована продукция или на дебет счета «Продажи» при втором варианте учета и оценки выпуска продукции.

Рассмотрим пример решения задачи по учету процесса производства (основного производства), для чего приведем задание:

Задание. Отражение в учете процесса производства:

а) Записать хозяйственные операции в регистрационный журнал и дать проводки по ним.

б) Открыть синтетические счета:

«Основное производство»,

«Общепроизводственные расходы»,

«Общехозяйственные расходы»,

«Готовая продукция».

в) Открыть аналитические счета:

«Производство продукции «Г»»,

«Производство продукции «Д»»,

«Готовая продукция «Г»»,

«Готовая продукция «Д»».

г) Отразить хозяйственные операции на открытых синтетических и аналитических счетах, подсчитать обороты и вывести остатки на них на 1 июля 200_ г.

д) Составить ведомость распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

ж) Составить калькуляцию фактической себестоимости единицы каждого вида продукции.

з) Составить расчет калькуляционных разниц по каждому виду продукции и отразить эти суммы на счетах.

**1. Регистрационный журнал
Хозяйственные операции за июнь 20__ г.**

п/п	Содержание операций	Су мма, руб.	Корреспонденци я счетов
-----	---------------------	-----------------	-------------------------------

			деб т	кре дит
	2	3	4	5
	Начислена и отнесена заработная плата рабочим и служащим:			
	а) на изготовление продукции:	18	20	70
	«Г»	0 000	20	70
	«Д»	20		
		0 000		
	Итого:	38	20	70
		0 000		
	б) персоналу цехов	63	25	70
	в) административно-управленческому персоналу	000	26	70
		32		
		000		
	Всего:	47	X	X
		5 000		
	Начислена амортизация основных средств:			
	а) используемых непосредственно на изготовление продукции:	44	20	02
	«Г»	000	20	02
	«Д»	42		
		000		
	Итого:	86	20	02
		000		
	б) цехов основного производства	18	25	02
	в) заводоуправления	500	26	02
		16		
		200		
	Всего:	12	X	X
		0 700		
	Получены с расчетного счета в кассу денежные средства	43	50	51
		8 000		

Продолжение

	2	3	4	5
.	Выдана из кассы заработная плата рабочим и служащим	43 6 000	70	50
.	Израсходованы материалы по фактической себестоимости: а) на изготовление продукции: «Г» «Д»	10 0 000 91 000	20 20	10 10
	Итого:	19 1 000	20	10
	б) для нужд цехов основного производства в) для нужд заводоуправления	21 500 13 700	25 26	10 10
	Всего:	22 6 200	X	X
.	Начислено поставщикам за отпуск электроэнергии для: а) изготовления изделий: «Г» «Д»	13 000 10 000	20 20	60 60
	Итого:	23 000	20	60
	б) нужд цехов основного производства в) нужд конторы заводоуправления	5 800 6 100	25 26	60 60
	Всего:	34 900	X	X
.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам за электроэнергию	34 900	60	51
.	Выпущена из производства и оприходована по плановой себестоимости продукция (количество, по плановой себестоимости за единицу) «Г» – 460 руб., 800 шт. «Д» – 350 руб., 1 000 шт.	36 8 000 35 0 000	43 43	20 20
	Итого:	71 8 000	43	20
.	Распределяются и списываются общепроизводственные расходы пропорционально всем основным затратам на			

	производство продукции: «Г» «Д»	53 920 54 880	20 20	25 25
	Итого:	10 8 800	20	25
0.	Распределяются и списываются общезаводские расходы пропорционально всем основным затратам на производство продукции: «Г» «Д»	33 700 34 300	20 20	26 26
	Итого:	68 000	20	26
1.	Определены калькуляционные разницы и списаны на счет «Готовая продукция»: «Г» «Д»	<input type="text"/> 30 000	43 43	20 20
	Итого:	<input type="text"/>	43	20

Продолжение

	2	3	4	5
	Примечание. Остатки незавершенного производства на 1 июля 200 ___ г. по продукции «Г» по продукции «Д»	88 620 52 180	- - -	- -
	Итого:	14 0 800	X	X

1. Синтетические счета

Счет 20 «Основное производство»		Счет 25 «Общепроизводственные расходы»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 380 000	8) 718 000	1) 63 000	9) 108 800
2) 86 000	<input type="text"/>	2) 18 500	
5) 191 000		5) 21 500	
6) 23 000		6) 5 800	
9) 108 800		108 800	108 800
10) 68 000		-	-
856 800	716 000		
Сальдо – 140 800			

Счет 43 «Готовая продукция»		Счет 26 «Общехозяйственные Расходы»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
8) 718 000		1) 32 000	10) 68 000
<input type="text"/> 2		2) 16 200	
716 000	-	5) 13 700	
Сальдо – 716 000		6) 6 100	
		68 000	68 000
		-	-

3. Аналитические счета к счету 20 «Основное производство»
Счет «Производство продукции «Г»»

оп.	Содержание операций	д. изм.	ена	Дебет		Кредит	
				к ол-во	с умма	к ол-во	с умма
				5	6	7	8
	2						

.	Начислена зарплата рабочим	уб.		-	1 80 000	-	-
.	Начислена амортизация	уб.		-	4 4 000	-	-
.	Расход материалов	уб.		-	1 00 000	-	-
.	Начислено за поставщикам электроэнергию	уб.		-	1 3 000	-	-
.	Выход продукции в оценке по плановой себестоимости	т.	60	-	-	8 00	3 68 000
.	Общепроизводственны е расходы	уб.		-	5 3 920	-	-

Продолжение

	2			5	6	7	8
0.	Общехозяйственные расходы	уб.		-	3 700	-	-
1.	Калькуляционная разница	уб.		-	-	-	
	Оборот	уб.		-	24 620	00	36 000
	Сальдо на конец месяца	уб.		-	8 620	-	-

Счет «Производство продукции «Д»»

оп.	Содержание операций	Д. изм.	сена	Дебет		Кредит	
				к ол-во	с умма	к ол-во	с умма
.	Начислена зарплата рабочим	уб.		-	00 000	-	-
.	Начислена амортизация	уб.		-	2 000	-	-
.	Расход материалов	уб.		-	1 000	-	-
.	Начислено поставщикам за электроэнергию	уб.		-	0 000	-	-
.	Выход продукции в оценке по плановой себестоимости	т.	50	-	-	000	50 000
.	Общепроизводственные расходы	уб.		-	4 880	-	-
0.	Общехозяйственные расходы	уб.		-	4 300	-	-
1.	Калькуляционная разница	уб.		-	-	-	0 000
	Оборот	уб.		-	32 180	000	80 000
	Сальдо на конец месяца	уб.		-	2 180	-	-

4. Аналитические счета к счету 43 «Готовая продукция»

Счет «Готовая продукция «Г»»

оп.	Содержание операций	Д. изм.	сена	Дебет		Кредит	
				к ол-во	с умма	к ол-во	с умма
.	Оприходована продукция в оценке по плановой себестоимости	т.	60	00	8 68 000	-	-

1.	Определены калькуляционные разницы	уб.	-	<input type="text"/>	-	-
	Оборот		8 00	3 36 000	-	-
	Сальдо на конец месяца		8 00	3 36 000	-	-

Счет «Готовая продукция «Д»»

оп.	Содержание операций	Д. изм.	ена	Дебет		Кредит	
				к ол-во	с умма	к ол-во	с умма
	2			5	6	7	8
.	Оприходована продукция в оценке по плановой себестоимости	т.	50	1 000	3 50 000	-	-

Продолжение

	2		4	5	6	7	8
1.	Определены калькуляционные разницы	уб.		-	3 0 000	-	-
	Оборот			1 000	3 80 000	-	-
	Сальдо на конец месяца			1 000	3 80 000	-	-

5. Ведомость распределения цеховых и общехозяйственных расходов, руб.

Объекты учета затрат		Основны е затраты на производство	Общехо зовые (общепроизвод ственные) расходы	Общехоз яйственные (общезаводские) расходы
А		З	Х	У
«Г»	Производство продукции	337 000	53 920	33 700
«Д»	Производство продукции	343 000	54 880	34 300
Итого:		680 000	108 800	68 000

$$\text{Коэффициенты распределения: } K_x = \frac{\sum X}{\sum Z}; \quad K_y = \frac{\sum Y}{\sum Z};$$

Методика расчета: Графа Х = Графа Z × K_x; Графа У = Графа Z × K_y.

6. Калькуляция фактической себестоимости продукции (определение себестоимости), руб.

Виды продукции	Количес тво, шт.	Всего затрат на производство за минусом незавершенног о производства	Фактиче ская себестоимость единицы продукции
Продукция «Г»	800	336 000	420
Продукция «Д»	1 000	380 000	380
Итого:	Х	716 000	Х

7. Расчет калькуляционных разниц по каждому виду продукции, руб.

Вид продукции	К оличество, шт.	Плано вая себестоимос ть единицы продукции	Факт ическая себестоимос ть единицы продукции	Калькуляционная разница (+, -)	
				едини цы продукции	всего
Продукция «Г»	80	460	420	-40	-32
Продукция «Д»	0 1 000	350	380	+30	000 +30 000
Итого:	X	X	X	X	-2 000

Обобщая содержание хозяйственных операций за отчетный период, можно отметить, что в организации фактическая себестоимость готовой продукции «Г» снизилась против плановой на 32 000 руб., а фактическая себестоимость готовой продукции «Д» увеличилась против плановой на 30 000 руб.

Для наглядности приведем общую схему учета процесса производства на счете «Основное производство» (п.8).

Данная схема показывает корреспонденцию счета «Основное производство» с другими счетами, списание калькуляционных разниц и порядок закрытия указанного счета в конце отчетного периода (месяца).

содержание помещений для хранения продукции, рекламные и представительские расходы и др. Эти расходы называются коммерческими расходами (расходами на продажу) и в сумме с производственной себестоимостью составляют полную (коммерческую) себестоимость реализованной продукции.

Часть коммерческих расходов может быть отнесена на себестоимость отдельных видов реализованной продукции в прямом порядке. Другие – косвенным путем, т.е. путем распределения согласно инструктивным материалам.

Для учета коммерческих расходов применяется активный счет «Расходы на продажу». В системе бухгалтерского учета для отражения операций процесса реализации продукции (работ, услуг) используются счета «Продажи», «Товары отгруженные».

Счет «Товары отгруженные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции). На этом счете по дебету товары отгруженные учитываются по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции (товаров). Принятые на учет по счету «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета «Продажи» одновременно с признанием выручки от продажи продукции (товаров).

Счет «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансовых результатов по ним.

По дебету счета «Продажи» отражается себестоимость (коммерческая себестоимость) реализованной продукции (работ, услуг) и налог на добавленную стоимость и акцизы, а по кредиту выручка от реализации продукции (работ, услуг).

Для более глубокого познания учета процесса реализации продукции (работ, услуг) рассмотрим порядок учета операций по реализации путем решения небольшой задачи. Для решения такой задачи приведем задание, где выручка в данной (условной) организации признается по мере оплаты стоимости отгруженной продукции покупателями, то есть кассовым методом.

Задание. Отражение в учете процесса реализации:

а) По данным пункта 1 условия задачи открыть синтетический счет «Готовая продукция» и аналитические счета к этому счету, записать на них остатки на 1 августа 200 __ г.

Кроме того, открыть синтетические счета:

«Товары отгруженные»,

«Расходы на продажу»,

«Продажи»,

«Прибыли и убытки».

Аналитические счета к синтетическому счету «Продажи»:

«Продажа продукции «А»»,

«Продажа продукции «Б»».

- б) Записать в регистрационный журнал хозяйственные операции за август месяц.
- в) Отообразить хозяйственные операции только на открытых счетах.
- г) Составить расчет суммы отклонений фактической себестоимости от плановой по видам реализованной продукции.
- д) Составить расчет распределения коммерческих расходов по видам реализованной продукции.
- ж) Определить полную себестоимость каждого вида реализованной продукции и финансовый результат от реализации.
- з) Подсчитать обороты и вывести остатки на открытых синтетических и аналитических счетах.

1. Остатки на аналитических счетах синтетического счета

«Готовая продукция» на 1 августа 20 __ г.

№ п/п	Наименование счетов	Ед. изм.	Плановая себестоимость, руб.	Кол-во	Сумма, руб.
1	2	3	4	5	6
1.	Продукция «А» по плановой себестоимости	шт.	100	15 000	1 500 000
2.	Продукция «Б» по плановой себестоимости	шт.	120	10 000	1 200 000
3.	Отклонение фактической себестоимости продукции «А» от плановой	руб.	Х	Х	30 000

Продолжение

1	2	3	4	5	6
4.	Отклонение фактической себестоимости продукции «Б» от плановой	руб.	X	X	50 000
	Итого:		X	X	2 780 000

Регистрационный журнал

2. Хозяйственные операции за август 200 __ г.

п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
	2	3	4	5
.	Отгружена со склада готовая продукция иногородним покупателям (количество штук по плановой себестоимости): продукция «А» - 100 руб., 13 000 шт. продукция «Б» - 120 руб., 7 000 шт.	1 300 000 84 0 000	45 45	43 43
	Итого:	2 140 000	45	43
.	Поступила на расчетный счет выручка за реализацию продукции: «А» «Б»	1 800 000 1 400 000	51 51	90 90
	Итого:	3 200 000	51	90
.	Списывается с товаров отгруженных плановая себестоимость реализованной продукции	2 140 000	90	45
.	Начислено транспортной организации за перевозку реализованной продукции	51 930	44	60
.	Начислено транспортной организации за разгрузку реализованной продукции	12 000	44	60
.	Списывается на счет «Продажи» доля отклонений фактической себестоимости реализованной продукции от плановой: продукция «А» продукция «Б»	13 3 95 000	90 90	43 43
	Итого:	95	90	43

		000		
	Примечание. Фактическая себестоимость единицы продукции (руб.):			
	«А» – 110			
	«Б» – 115			
	Списываются на счет «Продажи» коммерческие расходы по сбыту готовой продукции пропорционально ее фактической себестоимости:			
	«А»	40	90	44
	«Б»	904	90	44
		23		
		026		
	Итого:	63	90	44
		930		
	Начислена причитающая сумма бюджету – НДС с выручки от реализованной продукции:			
	«А»	30	90	68
	«Б»	0 000	90	68
		23		
		3 380		
	Итого:	53	90	68
		3 380		

Продолжение

	2	3	4	5
.	Перечислено с расчетного счета: а) в доход госбюджета сумма налога (НДС) б) подрядной организации в счет погашения задолженности	53 3 380 63 930	68 60	51 51
	Итого:	59 7 310	-	-
0.	Выявлен и списан финансовый результат от реализации готовой продукции: «А» «Б»	29 96 33 8 594	90 90	99 99
	Итого:	36 7 690	90	99

3. Синтетические счета

Счет 45 «Товары отгруженные»	
Дебет	Кредит
1) 2 140 000	3) 2 140 000
2 140 000	2 140 000
-	-

Счет 44 «Расходы на продажу»	
Дебет	Кредит
4) 51 930	7) 63 930
5) 12 000	
63 930	63 930
-	-

Счет 90 «Продажи»	
Дебет	Кредит
3) 2 140 000	2) 3 200 000
6) 95 000	
7) 63 930	
8) 533 380	
10) 367 690	
3 200 000	3 200 000
-	-

Счет 99 «Прибыли и убытки»	
Дебет	Кредит
	10) 367 690
-	367 690

Счет 43 «Готовая продукция»	
Дебет	Кредит
Сальдо – 2 780 000	1) 2 140 000
	6) 95 000
-	2 235 000
Сальдо – 545 000	-

4. Аналитические счета к синтетическому счету «Готовая продукция»
Счет «Продукция «А»»

оп.	Содержание операций	д. изм.	ена	Дебет		Кредит	
				к ол-во	су мма	к ол-во	су мма

	Сальдо на начало месяца	т.	00	5 000	1 530 000	-	-
.	Отгружена продукция покупателям	т.	00	-	-	3 000	300 000
.	Отклонение фактической себестоимости реализованной продукции	уб.		-	-	-	13 0 000
	Оборот			-	-	3 000	430 000
	Сальдо на конец месяца			000	2 0 000	10 -	-

Счет «Продукция «Б»»

оп.	Содержание операций	д. изм.	ена	Дебет		Кредит	
				к ол-во	су мма	к ол-во	су мма
	Сальдо на начало месяца	т.	20	1 0 000	1 250 000	-	-
.	Отгружена продукция покупателям	т.	20	-	-	7 000	84 0 000
.	Отклонение фактической себестоимости реализованной продукции	уб.		-	-	-	<input type="text"/>
	Оборот			-	-	7 000	80 5 000
	Сальдо на конец месяца			3 000	44 5 000	-	-

5. Аналитические счета к синтетическому счету «Продажи»

Счет «Продажа продукции «А»»

оп.	Содержание операций	д. изм.	ена	Дебет		Кредит	
				к ол-во	су мма	к ол-во	су мма
.	Поступила выручка от реализации	уб.		-	-	-	1 800 000
.	Списывается плановая себестоимость отгруженной продукции	т.	00	1 3 000	1 300 000	-	-
.	Списывается доля отклонений фактической себестоимости реализованной продукции	уб.		-	13 0 000	-	-
.	Списываются коммерческие расходы	уб.		-	40 904	-	-
.	Начислен НДС	уб.		-	30 0 000	-	-
0.	Выявлен финансовый результат	уб.		-	29 096	-	-

Оборот			1	1	1
			3 000	800 000	800 000
-			-	-	-

Счет «Продажа продукции «Б»»

оп.	Содержание операций	д. изм.	ена	Дебет		Кредит	
				к ол-во	су мма	к ол-во	су мма
.	Поступила выручка от реализации	уб.		-	-	-	1 400 000
.	Списывается плановая себестоимость отгруженной продукции	т.	20	7 000	84 0 000	-	-
.	Списывается доля отклонений фактической себестоимости реализованной продукции	уб.		-		-	-
.	Списываются коммерческие расходы	уб.		-	23 026	-	-
.	Начислен НДС	уб.		-	23 3 380	-	-
0.	Выявлен финансовый результат	уб.		-	33 8 594	-	-
	Оборот			7 000	1 400 000	-	1 400 000
	-			-	-	-	-

6. Расчет отклонений суммы фактической себестоимости от плановой по видам реализованной продукции

Вид продукции	К оличество реализованной продукции, шт.	Факт ическая себестоимость единицы продукции, руб.	Плано вая себестоимость единицы продукции, руб.	Отклонение фактической себестоимости от плановой (+, -)	
				един ицы продукции	всего
Продукция «А»	13	110	100	+ 10	+ 130
Продукция «Б»	000 7 000	115	120	- 5	000 - 35 000
Итого:	X	X	X	X	

7. Расчет распределения коммерческих расходов по видам реализованной продукции

Виды продукции	Фактическая себестоимость всей продукции, руб.	Коммерческие расходы, руб.	Коэффициент распределения
А	Z	X	K _x
Продукция «А»	1 430 000	40 904	0,286
Продукция «Б»	805 000	23 026	0,286

Итого:	2 235 000	63 930	X
--------	-----------	--------	---

Методика расчета: $K_x = \frac{\sum X}{\sum Z}$; Графа X = Графа Z \times K_x.

8. Расчет определения полной себестоимости реализованной продукции и финансового результата от реализации, руб.

Вид продукции	Производственная себестоимость всей продукции	Коммерческие расходы	Полная себестоимость реализованной продукции	Выручка от реализации продукции (без НДС)	Финансовый результат (прибыль, убыток), (+, -)
«А» Продукция	1 430 000	40 904	1 470 904	1 500 000	+ 29 096
«Б» Продукция	805 000	23 026	828 026	1 166 620	+ 338 594
Итого:	2 235 000	63 930	2 298 930	2 666 620	+ 367 690

Таким образом, при признании выручки от реализации продукции (товаров) по мере оплаты покупателями стоимости отгруженной продукции, себестоимость отгруженной и реализованной продукции отражается на счете 45 «Товары отгруженные». Причем себестоимость реализованной продукции списывается со счета 45 «Товары отгруженные» на дебет счета 90 «Продажи» по среднему проценту (отношение себестоимости всей отгруженной продукции к ее стоимости по реализованной цене).

Если же организация будет определять, то есть признавать выручку от реализации продукции по дате отгрузки (по мере отгрузки и предъявления счетов к оплате), то в текущем учете отпадает необходимость использования счета 45 «Товары отгруженные».

Реализация считается в момент отгрузки продукции и предъявления счета-фактуры покупателю:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи».

Одновременно списывается себестоимость отгруженной продукции:

Дебет счета 90 «Продажи»

Кредит счета 43 «Готовая продукция».

Далее отражается аналогичная запись на разницу по себестоимости – положительная (плановая себестоимость ниже фактической) или методом «Красное сторно» (когда фактическая себестоимость ниже плановой).

После этого списываются коммерческие расходы по сбыту готовой продукции пропорционально ее фактической себестоимости:

Дебет счета 90 «Продажи»

Кредит счета 44 «Расходы на продажу».

На сумму налога на добавленную стоимость составляется проводка:

Дебет счета 90 «Продажи»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На сумму поступившей выручки от покупателей составляются записи:

Дебет счетов 50 «Касса»,

51 «Расчетные счета» и др.

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Счет 90 «Продажи» закрывается со счетом 99 «Прибыли и убытки» и остатка (сальдо) на отчетную дату не имеет:

а) на сумму прибыли составляется проводка:

Дебет счета 90 «Продажи»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

б) на сумму убытка составляется проводка:

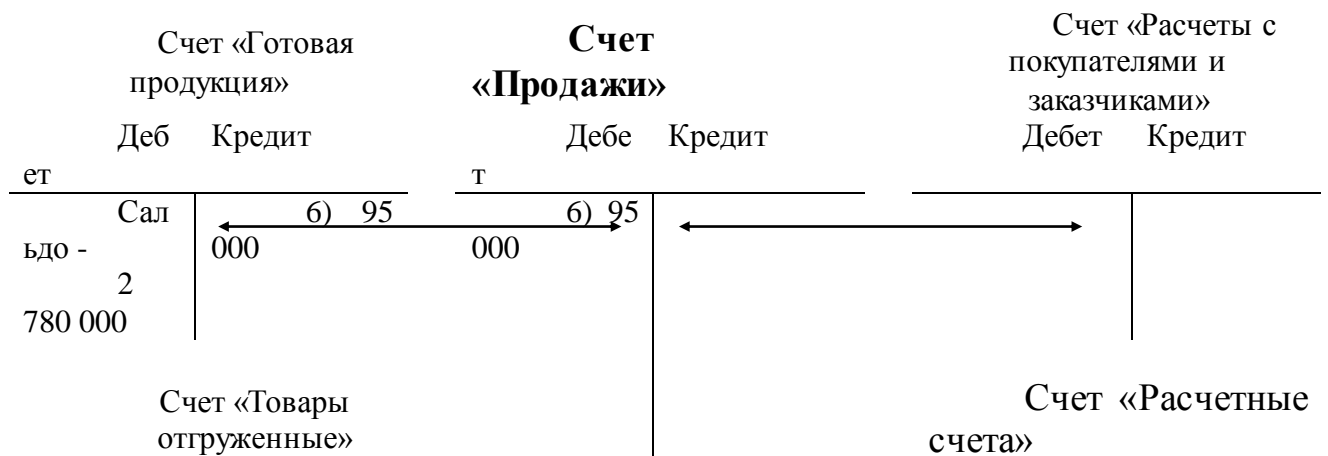
Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

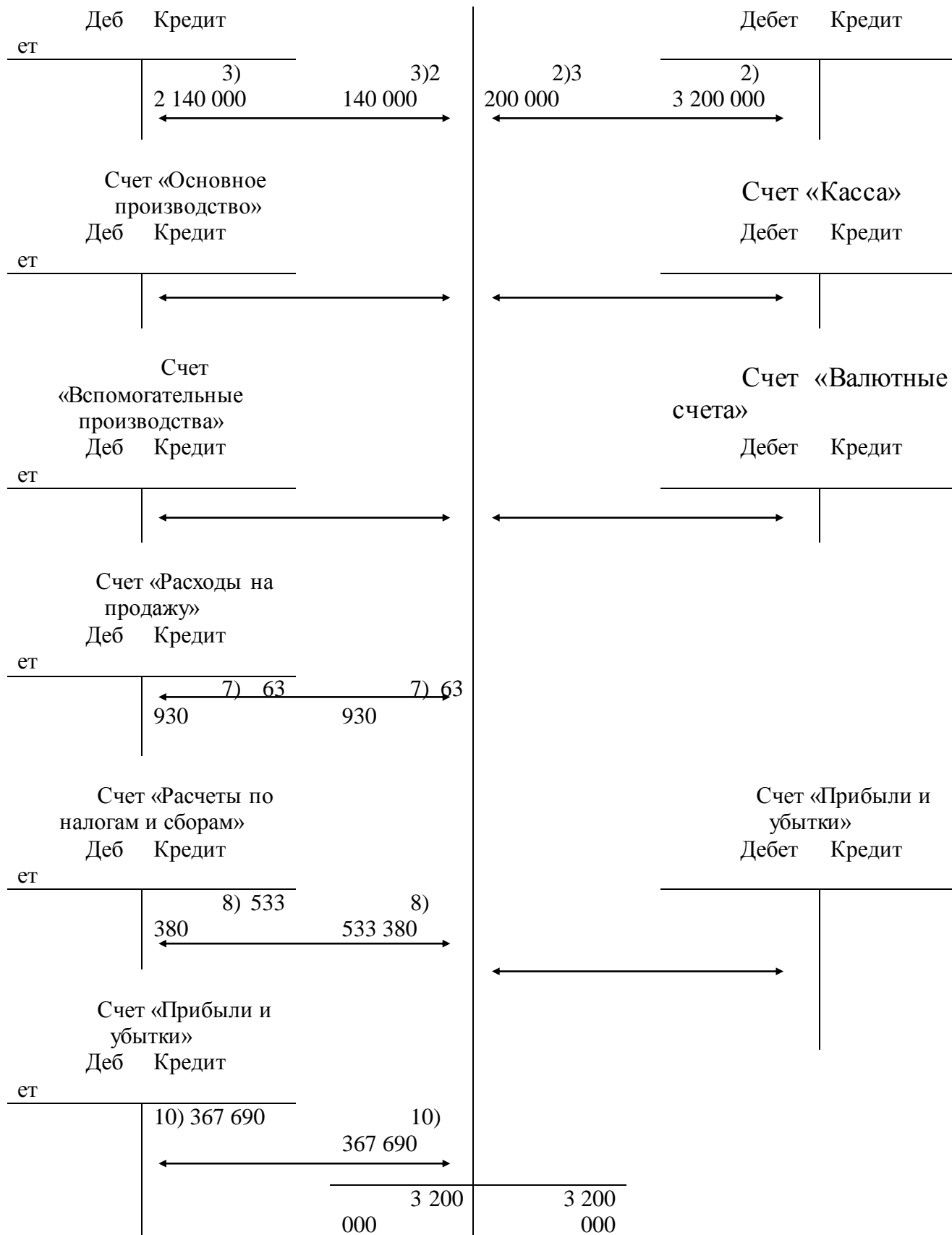
Кредит счета 90 «Продажи».

В нашем примере (расчет 8) организация получила прибыль как от реализации продукции «А» (29 096 руб.), так и от реализации продукции «Б» (338 594 руб.). Финансовый результат (прибыль, убыток) определяется на счете 90 «Продажи» путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка».

Для наглядности и более глубокого понимания учета процесса реализации продукции приведем схему учета этого процесса на счете 90 «Продажи».

9. Синтетические счета





Из приведенной схемы наглядно видно, что прибыль от реализации следует списать с дебета счета 90 «Продажи» на кредита счета 99 «Прибыли и убытки», а убыток наоборот – с кредита счета 90 «Продажи» на дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

7. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ (ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ)

7.1. Понятие о бухгалтерских документах, их роль и значение

Бухгалтерский учет базируется на всей информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях организации, и поэтому он является сплошным и непрерывным. Такое системное наблюдение может быть осуществлено только путем регистрации, т.е. путем документирования (документирования).

Документация – это первичная регистрация фактов хозяйственной жизни с помощью документов и в местах их совершения. Документация, таким образом, является одной из основных методических приемов бухгалтерского учета. Она является как формой и способом отражения сведений о фактах хозяйственной жизни, так и средством обоснования учетных записей и источником составления свидетельств (доказательств) для решения различных экономических и правовых вопросов.

Таким образом, обязательным условием отражения фактов хозяйственной жизни в системном бухгалтерском учете является оформление их первичными документами, обладающими определенными характеристиками и отвечающими соответствующим требованиям, предъявляемым к ним (они должны быть достоверными, ясными, объективными и др.).

Документ⁸ – это оформление в установленном порядке свидетельства о существовании, совершении в настоящем или будущем факта хозяйственной жизни или письменное доказательство факта. Ни один факт хозяйственной жизни не может быть отражена в бухгалтерском учете на счетах без подтверждения ее соответствующими документами. Нет документа в учете и контроле означает, что нет хозяйственной операции (то есть трансформации факта), нет (не может быть) записей на счетах бухгалтерского учета.

⁸ Слово «документ» происходит от латинского documentum – свидетельство, доказательство.

Документы являются основой построения всей системы бухгалтерского учета. Поэтому качество всего бухгалтерского учета в организациях в значительной мере зависит от качества первичных документов.

Таким образом, носителями первичной исходной информации бухгалтерского учета являются документы. Они составляются на местах и в определенное время свершения хозяйственных операций. В них отражаются или распоряжения на совершение хозяйственных операций, или факт их совершения, или то и другое. Этот процесс в бухгалтерском учете называется **документированием хозяйственных операций.**

Документы в системе бухгалтерского учета имеют важное практическое, юридическое, контрольно-аналитическое, организационно-управленческое и экономическое значение.

Практическое значение документов в оперативно-хозяйственной деятельности заключается в том, что в них правильно и своевременно регистрируются все распорядительные и исполнительные действия, например, отпуск материальных ценностей со склада в производство, выплата из кассы наличных денег, акцептование счетов поставщиков и перечисление денежных средств с расчетных счетов и др. Документы служат доказательством, подтверждающим поступление и расходование ценностей. Они подтверждают достоверность и обоснованность данных счетов бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, помогают выявлять возможные ошибки в бухгалтерских записях.

Юридическое значение документов заключается в том, что они обеспечивают доказательное обоснование показателей бухгалтерского учета и отчетности, устанавливают ответственность исполнителей за произведенные хозяйственные операции. Документы или данные документов используются в качестве получения аудиторских доказательств для составления аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, а также в качестве свидетельств при

разрешении хозяйственных и судебных споров, возникающих между организациями или между организацией и органами налогового контроля за налоговые правонарушения и др. Судебные органы и арбитраж признают за документами юридическую силу письменного свидетельства в том случае, когда они составлены своевременно и оформлены надлежащим образом.

Контрольно-аналитическое значение документов заключается в том, что они служат источником контрольных данных при осуществлении внутрихозяйственного контроля за движением имущества с целью установления законности и экономической целесообразности хозяйственных операций. Кроме того, документы являются источником получения аудиторских доказательств для внешних аудиторов при проведении ими как обязательных аудиторских проверок, так и инициативных с целью обоснованного решения целей и задач аудита, обусловленных предметом договора между экономическим субъектом и аудиторской организацией. Документы служат также основанием проведения и источником информации контроля и ревизии, судебно-бухгалтерской экспертизы по определению суда или следственных органов.

Документы имеют важное значение для анализа производственно-хозяйственной и финансовой деятельности с целью выявления причин и виновников недостатков, потерь материальных и денежных средств, непроизводительных (холостых) расходов, а также выявления внутренних неиспользованных (скрытых) резервов и их мобилизации в производство.

В процессе оформления и обработки документов осуществляется самоконтроль за соблюдением расчетно-платежной и кредитной дисциплины, за экономным и рациональным расходованием материальных и трудовых ресурсов в первичных подразделениях организации.

Организационно-управленческое значение документов заключается в том, что они являются основным поставщиком оперативной информации для принятия организационных и управленческих решений для регулирования технологических процессов и др. с целью повышения эффективности

производств. Путем системного использования информации, носителем которой являются бухгалтерские документы, на всех иерархических уровнях управления в организации можно добиваться взаимодействия всех функций управления (учета, планирования, прогнозирования, контроля, анализа, регулирования) и всех систем хозяйственного механизма для достижения намеченных экономических показателей и получения максимума прибыли от данной деятельности.

Экономическое значение документов заключается также в том, что они играют важную роль в укреплении хозяйственного расчета в организации и в ее отдельных центрах ответственности, базирующегося на принципах самоконтроля, самокупаемости и самофинансирования. Данные первичных документов используются для определения важных экономических и производственных показателей, например, производительности труда, фондоотдачи, материалоотдачи и др. по отдельным видам производства продукции.

В экономической литературе в последние годы идут дискуссии по поводу определения или трактовки терминов «документация», «первичный учет», «первичная учетная информация». Так, профессор П.С.Безруких отмечает, что «...термин «первичный учет» не вполне удачен. Известно, что учетные данные, содержащиеся в первичных документах, используются в бухгалтерском учете, статистике и оперативном учете, иными словами, являются первоосновой во всех видах учета. Поэтому нельзя рассматривать первичные документы как первичный учет, а бухгалтерский учет и статистику - как вторичный учет» [14, с.18]. Профессор Н.Г. Белов название «первичный учет» считает также неудачным. Он отмечает: «Этот термин нельзя признать удачным, поскольку не существует понятий вторичного, третичного и т.д. учета. Поэтому более правильно начальный этап учетного процесса называть документацией хозяйственных операций...» [15, с.3]. Другие авторы, например, профессор Г.Г. Кирейцев считает, что роль документирования определяется через реализацию функций первичного

учета, а именно: информационную, контрольную, воспитательную, а также функцию правовой защиты субъектов хозяйствования [47, с.113-125].

В научной и учебной литературе часто авторы отождествляют понятия «первичный учетный документ», «сводный учетный документ», «первичный учет», «сводный учет». Поэтому следует пояснить, что первичный учетный документ представляет собой материальный носитель сообщения о факте хозяйственной жизни и свидетельство (доказательство) того, что данный факт существует, произошел или произойдет. Сводный учетный документ - это документ, в котором в обобщенном виде отражают различные данные, составление такого документа не связано с сообщением о факте хозяйственной жизни. Сводный учетный документ отражает итог сведений первичных документов, сгруппированных по определенным признакам, имеет юридическую силу только при подтверждении соответствующих реквизитов данными первичных учетных документов и т.д.

Первичный учет - это непрерывное наблюдение (путем документирования) за объектами наблюдения и регистрация сообщений о фактах, связанных с ними, с целью осмысления и познания их содержания. Первичная учетная информация является содержанием первичного учетного документа, оформленного в процессе первичного учета (наблюдения).

Первичный учет отдельные специалисты называют «системой первичного учета», что является не совсем обоснованным. Первичный учет представляет собой одну из стадий процесса бухгалтерского учета. Системой же можно считать совокупность документов, взаимосвязанных по признакам происхождения, назначения, вида, сферы деятельности, единых требований по их оформлению. Вышеотмеченные спорные вопросы также носят исторический характер, то есть не являются новыми. Так, понятия «документ», «документация», как отмечает М.В.Ларин, в своем развитии претерпели существенные изменения [57, с.6]. Первоначально латинское «doseso» означало «учу», «извещаю». Позднейшая производная форма «documentum», в узком смысле слова означающая «доказательство»,

«свидетельство», надолго утвердилась во многих сферах научной и практической деятельности.

В русском языке понятие «документ» появилось в XVIII веке. Пётр I перевел его как «письменное свидетельство», подчеркнув прежде всего правовое значение документа. В XIX веке выделяется новый аспект - роль и значение документа в управлении. Понятие документа как письменного источника, имеющего юридическую силу, сохранилось в XX веке (в энциклопедическом словаре 1913 г. отмечается, что документ: вообще всякое письменное доказательство) и в нынешнем столетии усиливается, независимо от технических средств составления и способов обработки документов. Это условие закреплено в статье 9 Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» (от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ), где отмечено: все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться документами.

7.2. Классификация документов

Для непрерывного и сплошного отражения всех распоряжений на совершение хозяйственных операций и фактов хозяйственной деятельности в организациях используются большое число различных по вариантности, форме, содержанию и назначению документов. Для лучшего понимания их назначения, а также правильности использования способов отражения в документах сведений о хозяйственных фактах они подлежат классификации (группировке) по определенным признакам.

Классификация документов нужна также для дальнейшего совершенствования (моделирования), унификации, стандартизации документов, практического понимания их содержания и повышения ответственности за качественное их составление. Кроме того, классификация документов имеет дидактическое значение в учебном процессе по теории бухгалтерского учета, а поэтому она должна быть расширенной.

Так, классификация документов производится по назначению, объему содержащихся в них сведений, способу отражения в них хозяйственных операций, месту их составления, способу обработки и количеству учетных позиций и по другим признакам (рис. 7.1).

По назначению бухгалтерские документы делятся на распорядительные, исполнительные (оправдательные), бухгалтерского оформления и комбинированные.

Распорядительные документы – это документы, которые содержат распоряжения, задания, приказ руководителя организации или других уполномоченных для этого лиц о совершении определенных операций.

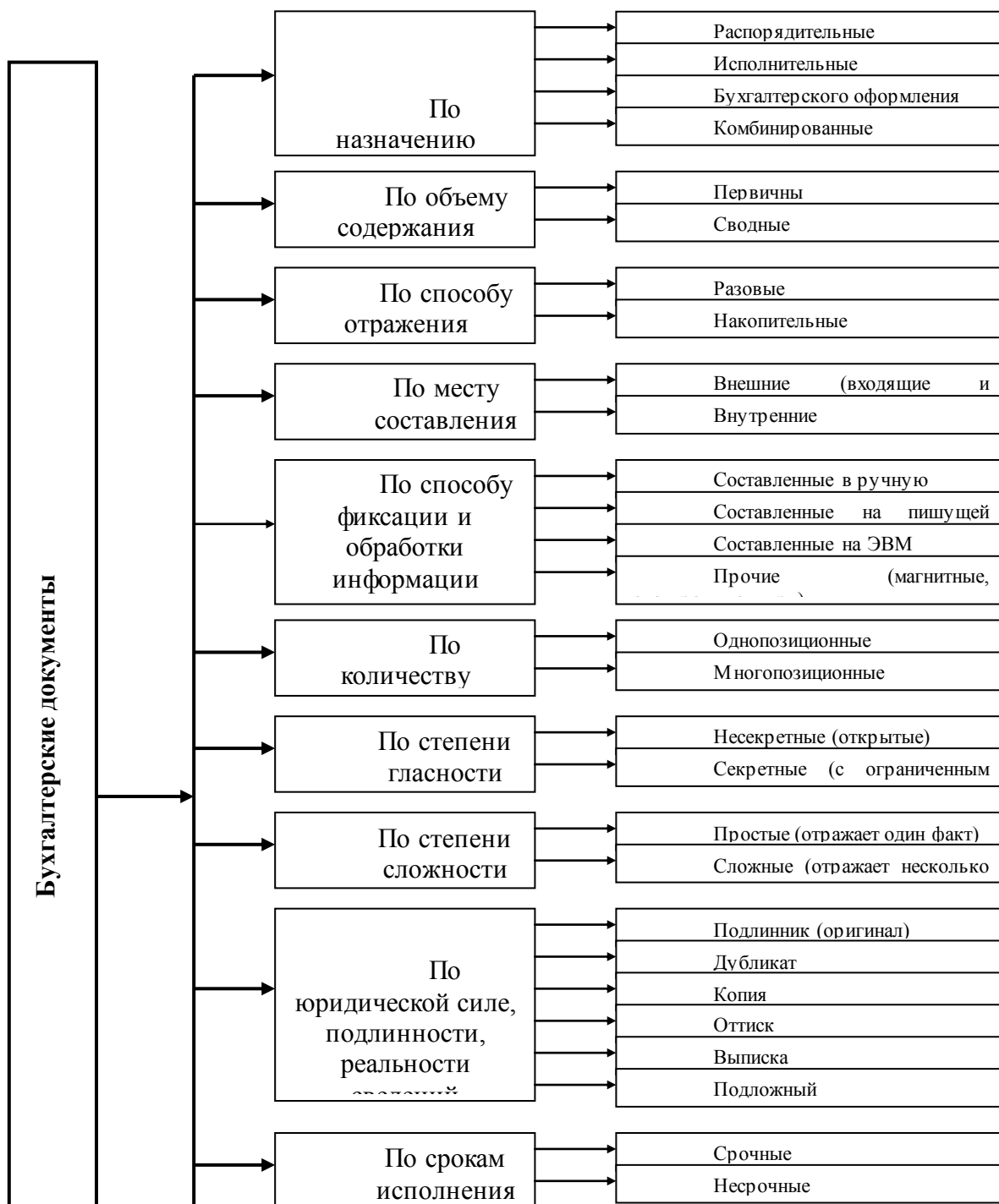


Рис. 7.1. Классификация бухгалтерских документов

К ним относятся: приказы, распоряжения, чеки на получение денежных средств с расчетного счета в банке, расходные кассовые ордера на выдачу наличных денег из кассы, платежные поручения на перечисление денежных средств с банковских счетов организации, доверенности на получение материальных ценностей и др.

Некоторые распорядительные документы одновременно, после осуществления по ним хозяйственных операций, становятся

исполнительными (оправдательными) документами, т.е. подтверждают факты совершения хозяйственных операций.

Исполнительные (оправдательные) документы представляют собой документы, удостоверяющие факты совершения хозяйственных операций. К ним относятся накладные на выдачу материальных ценностей, лимитно-заборные карты (ведомости) на получение материальных ценностей, приходные кассовые ордера, наряды на сдельную работу и т.д. Исполнительные (оправдательные) документы являются источником информации текущего и последующего контроля хозяйственных операций.

Документы бухгалтерского оформления составляются работниками бухгалтерской службы организации с целью подготовки, обеспечения, сокращения и упорядочения учетных записей, а также с целью подготовки исполнительных (оправдательных) и распорядительных документов для отражения в бухгалтерском учете. К таким документам относятся: расчетно-платежные ведомости, ведомости начисления амортизации, бухгалтерские справки, расчеты бухгалтерии, накопительные ведомости и т.п.

Комбинированные документы содержат одновременно признаки распорядительных, исполнительных документов и бухгалтерского оформления. Например, расходный кассовый ордер содержит распоряжение о выдаче денег, подтверждает получение денег (исполнение операции) и содержит корреспондирующий счет с кредитом счета «Касса».

По объему содержащихся в документах сведений они делятся на первичные и сводные.

Первичные документы составляют на оформление хозяйственных фактов (операций) в момент их совершения. В них содержатся первоначальная исходная информация о конкретных фактах (операциях). К ним относятся накладные, акты на списание основных средств, чеки и др.

Сводные документы отражают ряд однородных по экономическому содержанию фактов (операций) в течение определенного периода времени. К ним относятся отчеты о движении материальных ценностей, отчеты кассира,

ведомости движения продукции и др. Сводные документы, таким образом, представляют сводку данных первичных документов. Они имеют большое значение для сокращения учетной работы и количества составляемых бухгалтерских документов.

По способу отражения сведений документы подразделяются на разовые и накопительные. **В разовых документах** отражается (регистрируется) один факт хозяйственной жизни. К ним относятся расходные и приходные кассовые ордера, авансовые отчеты, требования-накладные, счета-фактуры и др. **В накопительных документах** отражаются ряд однородных повторяющихся фактов (операций), которые регистрируют постепенно, по мере их совершения. К ним относятся лимитно-заборные карты (ведомости) на отпуск материалов, реестры, ведомости, накопительные учетные листы и др. Они позволяют сократить количество заполняемых документов, бухгалтерских записей, и тем самым, способствуют снижению трудоемкости бухгалтерской работы и других служб организаций.

По месту составления документы подразделяются на внешние и внутренние. **Внутренние** документы оформляются непосредственно в организации. Все документы, которые составляются в других организациях и поступают в данную организацию со стороны, относятся к **внешним**.

По способу фиксации и обработки информации документы подразделяются на документы составляемые **в ручную, на пишущей машинке, на ЭВМ и др.**

По количеству учетных позиций документы делятся на однопозиционные и многопозиционные.

Документы, в которых регистрируются факты (операции) одной позиции (например, прихода или расхода одного вида материалов по одному номенклатурному номеру), называются **однопозиционные**. Документы, в которых отражаются факты (операции) нескольких определенных видов объектов, **называются многопозиционными** (многострочными). Другие признаки группировки, приведенные на рис.7.1 не требуют комментариев.

Приведенная классификация документов может быть дополнена такими признаками группировки как: по степени унификации; по времени составления; по характеру отражаемых фактов.

Кроме сказанного выше, целью данной классификации документов является: обеспечение упорядоченности в работе с документами и документно - коммуникационной деятельности; повышение оперативности работы исполнителей по документированию сведений о фактах хозяйственной жизни; экономия труда и повышение его производительности в процессе первичного учета и качества обработки первичных данных; повышение информативности и контрольной функции документов.

7.3. Реквизиты и требования, предъявляемые к оформлению документов

В выше изложенных параграфах отмечено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны подтверждаться документами, то есть носителями сведений о фактах хозяйственной жизни. Эти документы служат первичными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Для обеспечения оперативности, достоверности бухгалтерского учета документ должен составляться доброкачественно и содержать достоверные данные (показатели).

Показатели документа, подтверждающие факт совершения хозяйственной операции, характеризующие содержание и придающие юридическую силу этой операции, называются **реквизитами**⁹.

⁹ Реквизиты от латинского *reguisitum* - требуемое, нужное.

Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа (формы), код формы; дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровка (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники).

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации, а по документам, форма которых не предусмотрена в этих альбомах и утверждаемым организацией, должны содержать обязательные реквизиты.

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.

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

В отношении документов, содержащих коммерческую тайну, установлены ограничительные доступы (часть 1 статьи 139 ГК РФ оговаривает условия, когда документ или носитель информации может составлять коммерческую тайну), а также ответственность за незаконное разглашение и использование сведений, составляющих коммерческую или банковскую тайну (такая ответственность установлена в статье 183 УК РФ - вступило в действие с 1 января 1997 г.).

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 (за исключением документов, подписываемых руководителем федерального органа исполнительной власти, особенности оформления которых определяются отдельными указаниями Министерства финансов Российской Федерации). Под финансовыми и кредитными обязательствами понимаются документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту.

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.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным - непосредственно по окончании операции.

При реализации товаров, продукции, работ и услуг с применением контрольно-кассовых машин допускается составление первичного учетного документа не реже одного раза в день по его окончании на основании кассовых чеков.

Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производится в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота. 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 лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, с указанием даты внесения исправлений.

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

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

Записи в первичных документах разрешается производить чернилами, шариковыми ручками, при помощи пишущих машин и персональных ЭВМ. Производить записи простым карандашом запрещается. Документы должны оформляться четко, без помарок, в объеме требуемых реквизитов, свободные строки перечеркиваются.

Информативность и контрольная функция первичного учета чрезвычайно важны, так как на основании его данных ведется аналитический и синтетический учет, составляется отчетность и выражается аудиторское мнение о ее достоверности, осуществляется оперативное управление хозяйственными процессами.

В этой связи возникает объективная необходимость оптимизации документов, их упорядоченности, усовершенствования в направлении ликвидации ненужных реквизитов и ненужных форм документов, унификации и стандартизации документов, создания унифицированной системы документации (УСД).

Суть унификации сводится к сокращению неоправданного многообразия документов, приведение к единообразию их форм, структуры, языковых конструкции и операций по обработке, регистрации и хранению. Суть стандартизации заключается в возведении в норму, обязательную для применения

оптимальных правил и требований по разработке и оформлению документов, принятых в установленном порядке для всеобщего и многократного их применения по возможности в делопроизводство. УСД – это рационально организованный комплекс взаимосвязанных документов, созданный по единым правилам и требованиям, содержащих информацию, необходимую для управления в определенной сфере деятельности. При унификации, стандартизации и создании УСД необходимо руководствоваться государственной системой стандартизации и общероссийским классификатором управленческой информацией.

7.4. Организация документооборота

При организации первичного учета в организации следует иметь в виду, что это весьма трудоемкий процесс, поэтому проблема его упрощения и совершенствования актуальна и, как показывает практика, сложная и длительная по времени. Решение её зависит от специалистов многих служб организации. При этом, если не будет создана система организации первичного учета в организации, вряд ли будет эффективна работа системы управления в целом.

Своевременность получения информации для нужд управления в значительной мере зависит от четкости составления графика документооборота. **Документооборот** – это движение документов от момента их составления до сдачи в архив. График документооборота является важнейшим организационным регламентом, обеспечивающим создание стройной системы организации бухгалтерского учета в организации. Он является средством, способствующим полному обслуживанию рабочего места, и средством повышения качества работы службы бухгалтерского учета и других работников, принимающих участие при составлении документов. Как средство, способствующее полному обслуживанию рабочего места, график документооборота обеспечивает:

- ритмичность работы работников учета на каждом рабочем месте и службы в целом;
- выполнение работ в соответствии с планом индивидуального распределения обязанностей, то есть каждый работник учета выполняет работу, соответствующую его должностным обязанностям;
- выполнение работ, установленных планом распределения обязанностей;
- выполнение работ в течение установленной продолжительности рабочего дня.

График документооборота, как средство повышения качества работы службы бухгалтерского учета и других работников, связанных с предоставлением информации, обеспечивает:

- своевременное составление и представление бухгалтерской и статистической отчетности в установленные адреса;
- своевременное получение учетной информации для оперативного руководства организацией.

График документооборота разрабатывается главным бухгалтером с предварительным изучением всех особенностей организации, ее структуры и структуры управления, организации и технологии производства, наличия складов, организации самого учета (централизованного, децентрализованного), уровня подготовки кадров и т.п. Каждое ответственное лицо обязано правильно составлять все первичные документы и своевременно представлять их в бухгалтерию. Поэтому план учетных работ следует

Важными предпосылками для рациональной разработки плана-графика распределения обязанностей по выполнению учетных работ, а также в целом для организации учета являются:

- ознакомление со структурой и особенностями технологии и организации производственных процессов и видов деятельности. Изучение структуры управления организацией, условий работы её отделов, взаимоотношений отдельных подразделений организации и её бухгалтерии, определение порядка документации. Без изучения указанных особенностей невозможно правильно построить первичный, аналитический и синтетический учет;

- определение характера и объема необходимых учетных сведений. В современных условиях хозяйствования и экономически обоснованного руководства работой организации нужна объективная и достоверная информация о ходе и результатах производства, себестоимости продукции (работ, услуг), расчетных взаимоотношениях с клиентами, объемах реализации и других важнейших показателях. Так как эту информацию представляет бухгалтерия, главный бухгалтер организации совместно с руководящими работниками заранее определяет объем необходимой информации, её содержание и сроки представления;

- изучение действующих законоположений и инструктивных документов по учету, отчетности и налогообложению.

План-график распределения обязанностей по выполнению учетных работ утверждается руководителем организации и представляет собой элемент учетной политики организации.

7.5. Порядок обработки и хранения документов бухгалтерского учета

В документах не допускаются неаккуратные оформления, подчистки и незаверенные исправления. С целью предупреждения возможных злоупотреблений все кассовые и банковые документы, а также документы, по

которым произведены начисления заработной платы или другие выплаты, подлежат погашению специальным штампом или подписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты.

В зависимости от назначения и установленного порядка обработки документов они выписываются в одном или нескольких экземплярах. После совершения хозяйственных операций документы в соответствии с разработанным графиком документооборота представляются в бухгалтерию организации, где их проверяют и обрабатывают, а затем используют для отражения операций на счетах бухгалтерского учета.

Документы подлежат формальной, арифметической проверке и проверке по существу.

Формальная проверка документов заключается в установлении правильности оформления документов путем проверки полноты заполнения всех необходимых реквизитов, наличия подписей лиц, ответственных за совершение операций, четкости представления измерителей, своевременности составления и т.д.

Неправильно (некачественно) составленные документы не имеют юридической и доказательной силы, а поэтому проведенные по ним операции считаются недействительными или незаконными. Формальная проверка способствует повышению ответственности лиц составляющих и подписывающих документы.

Арифметическая проверка или счетная проверка проводится для определения правильности арифметических подсчетов (путем подсчета итогов, проверки правильности осуществления расчетных процедур, например, расчета распределения косвенных расходов, начисления амортизации, определения накидок, скидок и т.п.).

Проверка по существу заключается в установлении совершения хозяйственных операций, соответствия их требованиям экономической и хозяйственной целесообразности. При обнаружении в документе ошибок, неясностей и других недостатков бухгалтерия возвращает его для

исправления или для пересоставления. Документы, в которых обнаружены подделки, не возвращаются, а лица, виновные в их совершении, могут быть привлечены к ответственности.

Принятые после проверки документы подлежат дальнейшей **обработке** в бухгалтерии организации. Обработка документов начинается с таксировки.

Таксировка – это оценка натуральных показателей в денежном (стоимостном) выражении. Для проведения таксировки в документах проставляются цены и определяют суммы. Таксировке подвергаются документы, содержащие только натуральные показатели. К ним относятся документы, составляемые в первичных подразделениях организаций: акты на ликвидацию основных средств, документы по поступлению продукции от собственного производства различных отраслей, например, в сельском хозяйстве – акт на оприходование приплода животных, дневник поступления продукции овощеводства и садоводства и др.

После таксировки документы подвергаются **группировке**. Группировку проводят по однородности содержания хозяйственных операций, в разрезе материально-ответственных лиц и структурных подразделений, а также отдельно по поступлению (приходу) и расходованию материальных ценностей и денежных средств. Отдельные документы группируют в зависимости от отраженных на них хозяйственных операций и по источникам финансирования поступления (приобретения) ценностей, работ, услуг и по расходу (списанию) ценностей, денег, погашению задолженностей и т.д.

Группировка документов производится в сводных группировочных (накопительных) ведомостях таким образом, чтобы получить необходимые данные для составления бухгалтерских проводок. Группировка документов в различных группировочных (накопительных) и сводных ведомостях облегчает дальнейшую учетную обработку полученных данных, например, их разноску в соответствующие регистры бухгалтерского учета.

Порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета зависит от формы бухгалтерского учета. При упрощенных формах, форме учета Журнал – Главная книга и мемориально-ордерной форме корреспонденцию счетов составляют: непосредственно на документе; в Регистрационном журнале; в Журнале - Главная книга; в специальном регистре бухгалтерского оформления – мемориальном ордере (проводке, контировке).

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета операции, зафиксированные в документах, отражаются и регистрируются в журналах - ордерах и ведомостях с группировкой по корреспондирующим счетам.

При автоматизации бухгалтерского учета обработка и движение документов имеет свои особенности, то есть зависит от использованных программных продуктов для ЭВМ.

После отражения данных документов на счетах бухгалтерского учета (то есть после разноски данных документов в регистры бухгалтерского учета), их подбирают в хронологическом порядке, подшивают в папки или переплетают и сдают в архив. На папке указывается месяц и год, номера документов, их количество и другие показатели. Все документы в папке номеруются по порядку. Сроки хранения отдельных документов в архиве устанавливаются законодательством. Ответственность за сохранность документов в архивах организации несут руководитель и главный бухгалтер организации.

Таким образом, документы проходят следующие последовательные этапы движения: составление, проверку, таксировку (расценку), группировку, разноску по счетам, текущее хранение, наконец, сдачу в архив на длительное хранение согласно законодательству.

Хранение документов бухгалтерского учета. Организация обязана хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в

соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) должны храниться организацией не менее пяти лет после отчетного года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми органами контроля на основании их постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

Ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

7.6. Инвентаризация, ее значение и виды

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.) проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за и исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

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

– перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

– при смене материально - ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
 - в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
 - при реорганизации или ликвидации организации;
 - в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.
- Инвентаризация является одним из основных методических приемов бухгалтерского учета, а также методическим приемом фактического контроля при проведении ревизии, аудита и др.

Инвентаризация представляет собой проверку объектов бухгалтерского наблюдения в натуре органолептическим путем, то есть способ проверки соответствия фактического наличия имущества в натуре данным бухгалтерского учета.

Сущность инвентаризации состоит в том, что наличие тех или иных объектов устанавливается с помощью их визуального изучения путем осмотра, обмера, взвешивания и пересчета. При инвентаризации данные наличия хозяйственных средств фиксируются в инвентаризационных описях и в сличительных ведомостях сводятся с данными бухгалтерского учета с целью установления (выявления) недостатков или излишков средств. Инвентаризации подвергаются также дебиторские и кредиторские задолженности организации с целью установления их достоверности. При помощи инвентаризации устанавливают состояние и правильность оценки имущества в бухгалтерском учете и отчетности.

Термин «инвентаризация» происходит от латинского слова «инвентарь» (лат. inventarium – роспись, опись) и означает опись имущества (вещественных ценностей и расчетов). Однако в настоящее время в организациях возникли другие новые объекты бухгалтерского наблюдения, которые не имеют натурально-вещественной формы, но подлежат также инвентаризации. К ним относятся нематериальные активы. Поэтому инвентаризация в современных условиях имеет иной смысл, так как инвентаризации подвергаются не только вещественные ценности и расчеты, но и такие новые объекты бухгалтерского учета как: нематериальные активы, ценные бумаги, финансовые вложения в паи (уставные капиталы других организаций), займы и др.

В зависимости от различных признаков и причин, по которым проводится инвентаризация, различают ее виды.

По отношению к плану проведения в соответствии с учетной политикой организации различают плановую и внеплановую инвентаризацию.

Плановая инвентаризация проводится в соответствии с планом контрольно-ревизионных работ органа внутрихозяйственного контроля (ревизионной комиссии, внутреннего аудита) и учетной политики организации, а также тогда, когда проведение инвентаризации обязательно согласно законодательству (например, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности организации и т.д.).

Внеплановые инвентаризации (проведение которых не предусмотрено в учетной политике и плане контрольно-ревизионных работ, а также их проведение не носит обязательный характер) проводятся внешними аудиторскими организациями при проведении аудита (обязательного или инициативного) в данной организации, внутренними ревизорами ревизионной комиссии, аудиторскими службами, инвентаризационной комиссией организации при выявлении фактов нарушений законности, по сигналам персонала, при обнаружении сомнительных хозяйственных операций и др.

По объему совокупности объектов учета выделяют сплошную и выборочную инвентаризацию.

Сплошной считается инвентаризация, в ходе которой подвергаются осмотру, пересчету и т.д., в натуре все объекты данного вида. Сплошной инвентаризации подвергается денежная наличность в кассе, наличие ценных бумаг, денежных документов, отдельных материально-производственных ценностей.

Выборочной является инвентаризация, в ходе которой подвергается осмотру, пересчету, взвешиванию части объектов данного вида. Выборочные инвентаризации используют при осмотре объектов фактически выполненных работ для выявления их

реальности, для установления сохранности отдельных товарно-материальных ценностей. Выборочные инвентаризации снижают трудоемкость контрольных работ и позволяют сократить время проведения этих работ. Однако они не гарантируют безусловной объективности результатов проверки в натуре, а в случае причинения материального ущерба выборочные инвентаризации не позволяют определить полностью размер ущерба. В этих условиях необходимо проводить сплошную инвентаризацию.

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

Полная инвентаризация – это проверка в натуре всего имущества организации и ее обязательств на определенную дату. Полная инвентаризация проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при реорганизации экономического субъекта и т.д.

Частичной инвентаризацией является каждая отдельная проверка в натуре объектов определенных видов. Например, инвентаризация материалов на складе, инвентаризация денежных средств в кассе и др.

По содержанию различают инвентаризацию ресурсов и инвентаризацию процессов.

Инвентаризация ресурсов означает проверку в натуре имущества организации.

Инвентаризация процессов означает проверку в натуре отдельных моментов процессов кругооборота средств организации. Например, в процессе производства в натуре могут быть проверены выполненные работы, отдельные затраты на материалы и т.д. В процессе реализации могут быть осмотрены в натуре расчетно-финансовые операции, а в процессе снабжения – расчетно-заготовительные операции.

7.7. Порядок проведения инвентаризации и отражения ее результатов в учете

За своевременность и правильность проведения инвентаризации несут ответственность руководитель организации (согласно законодательству) и главный бухгалтер организации (согласно внутренним должностным инструкциям).

Для проведения инвентаризации приказом руководителя организации назначается инвентаризационная комиссия. В состав комиссии входят: руководитель организации, главный бухгалтер или заместитель главного бухгалтера, специалисты различных профилей (бухгалтера, инженеры, агрономы, зоотехники и т.д.) и из состава рабочих организации с различных видов производств. Членами инвентаризационной комиссии не могут быть материально-ответственные лица.

За правильное документальное оформление инвентаризации несет ответственность главный (старший) бухгалтер. Поэтому до начала инвентаризации необходима тщательная предварительная подготовительная работа:

1. Инвентаризационная комиссия составляет календарный план проведения инвентаризации и распределяет работу между отдельными промежуточными группами (бригадами) комиссии.
2. Каждая промежуточная группа (бригада) в зависимости от объекта проверки разрабатывает подробную программу проведения инвентаризации конкретных объектов и распределяет работу между членами группы (бригады). В каждой группе назначается (выбирается) старший (бригадир), а для инвентаризационной комиссии в целом из ее членов избирается председатель комиссии.
3. Руководитель организации и главный (старший) бухгалтер проводят инструктаж членам комиссии о целях, задачах и порядке проведения инвентаризации.
4. Бухгалтерия организации подготавливает все необходимые бланки документов для проведения инвентаризации (инвентаризационные описи, сличительные ведомости, промежуточные акты и т.п.).
5. К началу инвентаризации все записи и остатки по счетам в регистрах аналитического и синтетического учета должны быть тщательно выверены, а все данные документов записаны в регистры.

Проверка материально-производственных ценностей, денежных средств и внеоборотных активов производится по месту их хранения обязательно в присутствии лиц, на ответственности которых находятся проверяемые ценности.

Выявленные и пересчитанные ценности записываются в инвентаризационные описи. Инвентаризационные описи составляются строго по местам проведения инвентаризации и материально-ответственным лицам на каждый вид ценностей.

На ценности, не принадлежащие организации, составляются отдельные описи.

Все инвентаризационные описи составляют в двух экземплярах, по одному из них передают материально-ответственным лицам. После снятия фактических остатков ценностей и записи их в инвентаризационную опись инвентаризационная комиссия совместно с бухгалтерией проставляют в описи остатки ценностей по данным регистров бухгалтерского учета и выводят излишки и недостачи.

Все описи подписываются руководителем организации (если он является председателем комиссии) или председателем инвентаризационной комиссии и членами комиссии, а также соответствующими материально-ответственными лицами.

Перед подписью материально-ответственное лицо должно дать письменную справку следующего содержания: «Все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи, комиссией проверены в натуре в моем присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею. Ценности, перечисленные в описи, находятся на моем ответственном хранении».

В бухгалтерии организации данные инвентаризационных описей сверяют с остатками, показанными в учете, и составляют сличительные ведомости по ценностям, по которым выявлены отклонения (излишек или недостаток). Сличительная ведомость подписывается комиссией и материально-ответственным лицом. Сличительная ведомость имеет форму следующей таблицы:

Сличительная ведомость по итогам инвентаризации на 1 января 200 __ г.

Балансовый счет	Инвентарный (номенклатурный) номер	Наименование показателей	Единица измерения	Цена	По данным учета		По данным инвентаризации		Результат			
					ко ли че ст во	су м ма	ко ли че ст во	су м ма	недостача		излишки	
									ко ли че ст во	су м ма	ко ли че ст во	су м ма
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

По результатам инвентаризации каждая группа (бригада) инвентаризационной комиссии составляет промежуточный акт по конкретному участку проводки, а по результатам полной инвентаризации – общий акт инвентаризации. В акте указывается состав инвентаризационной комиссии, результаты проведения инвентаризации, выводы и предложения. Акт инвентаризации утверждается руководителем организации.

По результатам инвентаризационная комиссия составляет протокол, отмечая в нем свои решения и предложения, который утверждается руководителем организации. Далее определяют порядок регулирования выявленных разниц между данными инвентаризации и бухгалтерского учета. Установленные расхождения должны быть отрегулированы в течение десяти дней после окончания инвентаризации.

Для своевременного урегулирования расхождений между фактическими остатками с данными бухгалтерского учета издается приказ руководителя организации с учетом отмеченных решений и предложений в протоколе инвентаризационной комиссии.

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

а) излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации либо увеличение финансирования (фондов) у бюджетной организации. На счетах у коммерческой организации эти излишки отражаются:

Дебет счетов 10 «Материалы», 41 «Товары»,

43 «Готовая продукция» и т.д.

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы на продажу), сверх норм – за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или судом отказано во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации либо уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации. На счетах у коммерческой организации эти операции отражаются следующим образом:

- 1) выявленные недостачи ценностей:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и др.;

- 2) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли:

Дебет счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

- 3) недостача имущества сверх величин (норм) убыли, потерь от порчи:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

- 4) недостача ценностей сверх величины (норм) убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостача товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необъективности исков:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

- 5) при взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленных на счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», и их стоимостью, отраженной на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», относится:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», а по мере погашения задолженности:

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если выявленные при инвентаризации недостачи и порча имущества связаны с чрезвычайными ситуациями, то стоимость такого имущества списывается со счетов учета ценностей (ресурсов) на дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

8. ФОРМЫ И ПРОЦЕДУРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

8.1. Учетные регистры и их значение в бухгалтерском учете

После проверки, таксировки и бухгалтерской обработки документов их данные должны быть зарегистрированы и отражены в определенной

последовательности, сгруппировав хозяйственные операции по их экономическому содержанию. Такая регистрация осуществляется в специальных учетных таблицах, называемых **учетными регистрами** или **registрами бухгалтерского учета**.

Учетные регистры представляют собой совокупность специально разграфленных таблиц, приспособленных для регистрации и группировки хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета.

Учетные регистры являются одним из важнейших средств построения и ведения бухгалтерского учета. В них содержание документов группируется по однородным признакам в разрезе установленных показателей учета. Запись хозяйственных операций в учетных регистрах называется учетной регистрацией.

Таким образом, **регистры бухгалтерского учета** предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Отражение хозяйственных операций путем их регистрации в учетные регистры имеет важное контрольное значение. Учетные регистры дают возможность осуществлять контроль за сохранностью принятых к учету документов. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Содержание регистров бухгалтерского учета является коммерческой тайной. Поэтому за ее разглашение соответствующие лица несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Регистры бухгалтерского учета, кроме всего прочего, имеют важное значение в деле создания информационной базы управления деятельностью организации. Правильное использование регистров бухгалтерского учета позволяет обеспечивать систему управления организацией аналитической и синтетической информацией на определенный период времени. Это дает возможность своевременно принимать соответствующие управленческие

решения для регулирования отдельных процессов с целью повышения эффективности производства продукции (работ, услуг).

По данным учетных регистров в организациях составляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность для представления внешним пользователям информации, а также для внутреннего управления.

В регистрах бухгалтерского учета накапливается информация о хозяйственных операциях в динамическом и статическом порядке, что дает возможность для контроля и проведения анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации, отдельных процессов, циклов затрат и получения доходов, реализации и финансовых результатов и др.

Регистры бухгалтерского учета могут вестись в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на машинных носителях информации. При ведении регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители информации.

Формы регистров бухгалтерского учета разрабатываются и рекомендуются Министерством финансов Российской Федерации, органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, или федеральными органами исполнительной власти, организациями при соблюдении ими общих методических правил бухгалтерского учета.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

8.2. Виды и формы учетных регистров

Регистры бухгалтерского учета различаются между собой по строению, назначению и по другим признакам. Поэтому их классифицируют по

следующим группам: по внешнему виду, по характеру записей, объему содержания операций и по строению (рис. 8.1).

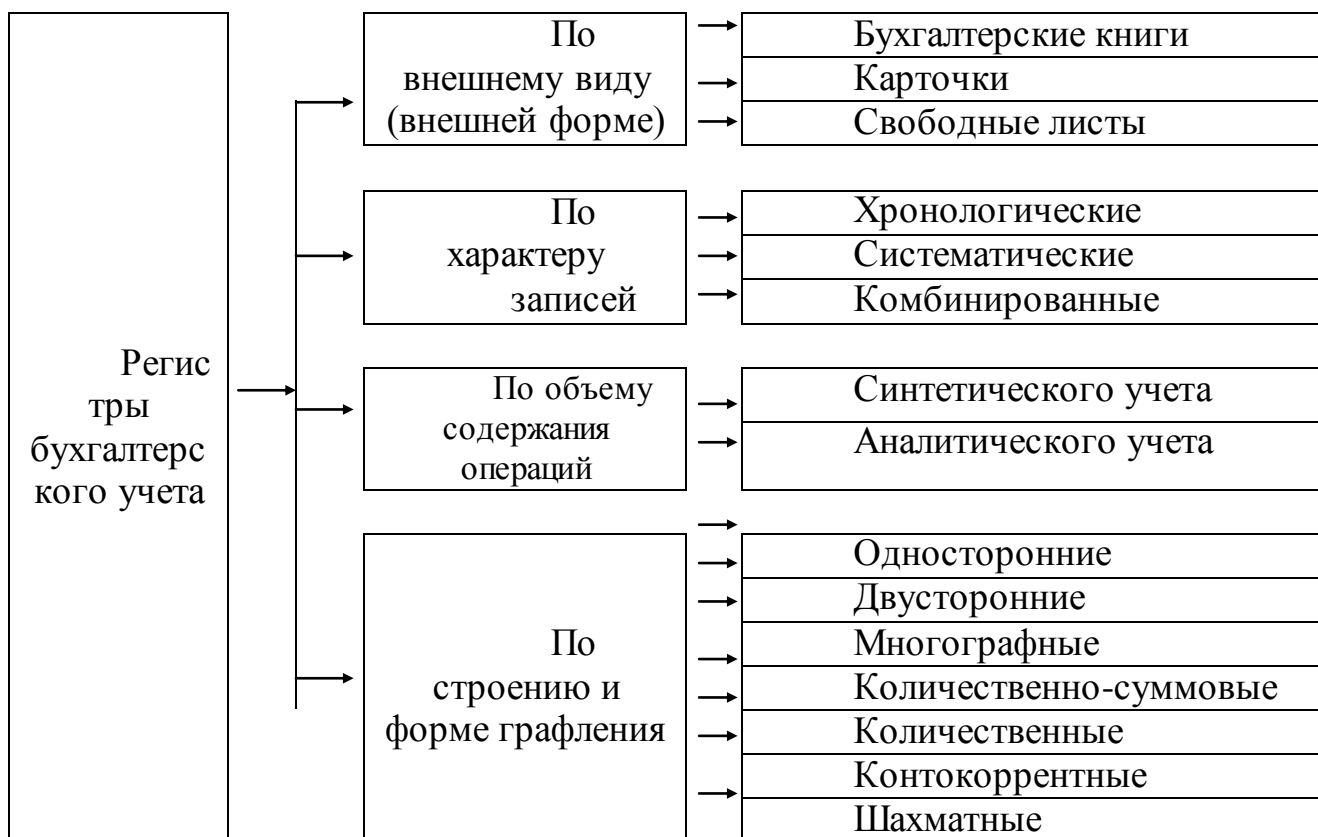


Рис. 8.1. Классификация регистров бухгалтерского учета

По внешнему виду (внешней форме) регистры подразделяются на бухгалтерские книги, карточки и свободные листы.

Бухгалтерские книги представляют собой сброшюрованные учетные таблицы (листы бумаги), предназначенные для записей операций. Из книг невозможно изъять листы и заменить их. Поэтому они не приспособлены для механизации и автоматизации записей, усложняют разделение труда работников бухгалтерской службы. Они применяются для учета материально-производственных запасов и других ценностей по местам их хранения, а также для учета отдельных видов расчетов. Все страницы в бухгалтерской книге нумеруются, а в конце книги ставится подпись главного бухгалтера и указывается количество страниц.

К недостаткам книжных регистров следует отнести: невозможность группировать открытые в них счета в другой последовательности; при

большом объеме операций книги становятся громоздкими; в книгах допускается лишний расход листов, связанных с необходимостью резервирования места в каждой книге на случай открытия новых счетов.

В этом отношении более удобны карточки и свободные листы.

Карточки – это разрозненные таблицы, отпечатанные на отдельных листах плотной бумаги или картона стандартного размера.

Карточки разбиваются на необходимые разделы (с учетом номенклатурных номеров ценностей, групп, марок и т.п.) в алфавитном или другом порядке, например по шифрам или названиям счетов и др., что обеспечивает быстроту их нахождения в картотеке для записи или сверки операции и т.д.

Для регистрации карточек заводится специальный реестр, где каждой карточке присваивается свой порядковый номер. Это дает возможность проверки наличия всех карточек.

Применение карточек способствует внедрению механизации и автоматизации учетных процессов, так как записи в них, подведение итогов и группировку учетных данных можно производить не только вручную, но и при помощи средств вычислительной техники.

Карточки, используемые на практике бухгалтерского учета бывают: контокоррентные (имеют колонки дебет и кредит); материальные (имеют графы прихода, расхода и остатка с выделением количества и суммы); многографные (содержат несколько колонок).

Свободные листы – это таблицы, содержащие большое количество реквизитов. Они хранятся в специальных папках (регистрах). Записи операций на них могут вести несколько бухгалтеров, так как их можно в любой момент извлекать из папок для записей, подсчета, выборок и т.п.

Свободные листы могут заполняться при помощи средств вычислительной техники. Отдельные листы применяются в виде журналов-ордеров, ведомостей и машинограмм.

По характеру записей в них учетные регистры подразделяются на хронологические, систематические и комбинированные.

Хронологические регистры предназначены для отражения в них данных о хозяйственных операциях в календарной последовательности по мере поступления и обработки документов, но без их группировки. Примером хронологических регистров являются регистрационные журналы хозяйственных операций, журналы или реестры регистрации различных документов. Их назначение обеспечить контроль за сохранностью документов, поступивших в бухгалтерию, а также они используются для наведения справок, составления предварительных проводок и их проверки до разности операций по счетам бухгалтерского учета.

Систематические регистры предназначены для записей данных однородных хозяйственных операций, сгруппированных по своему экономическому содержанию по счетам бухгалтерского учета, то есть по видам имущества и источникам хозяйственных средств. Примером систематического регистра является Главная книга, которая ведется в бухгалтерии для группировки операций и обобщения их по синтетическим счетам.

Комбинированные регистры представляют собой регистры, в которых операции записывают одновременно в хронологическом и систематическом порядке. Применяются они при упрощенных формах бухгалтерского учета и при журнально-ордерной форме учета. К ним относятся Журнал – Главная, накопительные ведомости, журналы-ордера.

По объему содержания операций или учетных записей различают регистры синтетического и аналитического учета.

Регистры **синтетического** учета открываются для ведения синтетических счетов, то есть записи в синтетических регистрах производятся в обобщенном виде в стоимостных единицах измерений. К ним относятся, Главная книга, Журнал–Главная, журналы – ордера.

В аналитических регистрах данные записывают по аналитическим счетам. В аналитических регистрах указывается краткое содержание операций, даются ссылки на первичные и сводные документы, на основании которых сделаны записи. Учет в аналитических регистрах ведут как в стоимостных, так и в натуральных и трудовых единицах измерения. Это позволяет широко использовать данные аналитического учета в информационной системе для контрольных, аналитических и управленческих целей.

По строению и форме графления регистры бухгалтерского учета подразделяются на односторонние, двусторонние, многографные, количественно-суммовые, количественные, контокоррентные, шахматные.

Односторонние регистры – это различные карточки для учета расчетов, материальных ценностей, в которых показатели расположены в одной стороне и объединены отдельные графы дебетовых и кредитовых записей.

Двусторонние регистры – это в основном регистры в виде книг, где счет открывается на двух развернутых страницах – на левой стороне дебет, на правой – кредит. Они используются в синтетическом и аналитическом учете при мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета.

Многографные регистры предназначены для учета операций, суммы которых необходимо учитывать по отдельным элементам, подразделениям, участкам, складам и т.п.

К многографным регистрам относятся регистры аналитического учета затрат на производство продукции и материальных ценностей, др.

По материально-производственным запасам учет ведется одновременно в натуральном и денежном выражении. Для этого используют регистры **количественной** и **количественно-суммовой** формы. К регистрам количественного учета относятся карточки складского учета, книга складского учета, книга учета движения скота и птицы на ферме. К

регистрам количественно-суммового учета относятся книга учета реализации продукции, книга учета затрат и выхода (выпуска) продукции и др.

Контокоррентная форма представляет собой таблицу, в левой стороне которой имеются графы для даты, номера и текста записи (содержания хозяйственной операции), в правой – графы для сумм по дебету и кредиту счетов. Регистры контокоррентной формы используются для учета расчетов с дебиторами и кредиторами, с подотчетными лицами, для учета денежных средств. В регистре контокоррентной формы операции учитываются только в денежном измерении.

Шахматные регистры применяются для отражения сумм по дебету одного счета и кредиту другого счета. Каждая сумма в них записывается в шахматном порядке, то есть на пересечении строки и колонки. Примером форм шахматных регистров являются журналы-ордера, ведомости к ним и Главная книга при журнально-ордерной форме учета.

8.3. Процедура записей и ведения учетных регистров

Процедура – это официальный порядок действий, выполнения чего-нибудь, составления акта. Применительно к бухгалтерскому учету процедура есть порядок и последовательность выполнения систем наблюдений, измерений, регистрации, группировки и обобщения фактов хозяйственной деятельности организации.

Процедура от латинского *procedere* – продвигаться. Рассмотрим процедуру составления учетных регистров.

При правильном выполнении учетных записей в регистры и осуществления их по установленному порядку и последовательности на основе первичных документов регистры бухгалтерского учета сами приобретают доказательную силу и играют важную роль в спорах между хозяйствующими субъектами, при рассмотрении в суде и арбитраже исков.

Учетные регистры имеют важное контрольное значение, так как в них систематизируются записи по счетам и достигается взаимный контроль по этим счетам.

До записей в учетные регистры при бухгалтерской обработке документов в них обозначается корреспонденция счетов, вытекающая из содержания учитываемых операций. При некоторых формах бухгалтерского учета (мемориально-ордерной, упрощенной и др.) корреспонденции счетов (проводки) составляются в специальных регистрах (мемориальных ордерах, журналах регистрации хозяйственных операций).

Эти регистры могут охватывать ряд однородных операций за отчетный месяц. При регистрации в них проводок им присваивают порядковый номер. Данный этап процедуры является весьма важным процессом обработки документов. Ошибочная проводка влечет за собой искаженное отражение на счета хозяйственной операции. Поэтому данный этап работы в бухгалтерском учете требует серьезного профессионального внимания при составлении корреспонденции счетов.

Оформление бухгалтерских проводок путем составления журналов регистрации или мемориальных ордеров в современных условиях применяется не всегда. Обычно первичные документы по мере их поступления в бухгалтерию группируют по однородным признакам и их данные либо непосредственно, либо как итоги накопительных и группировочных ведомостей записывают в учетные регистры. Запись хозяйственных операций в учетные регистры носит название **разноски операций**. В самих регистрах заранее указывается корреспонденция счетов, что облегчает учетную регистрацию и обеспечивает правильное отражение операций на счетах. Примером таких регистров является журналы-ордера и ведомости к ним при журнально-ордерной форме учета.

По окончании месяца в регистрах подсчитываются месячные итоги дебетовых и кредитовых оборотов по всем аналитическим счетам, а также выводят сальдо на первое число следующего месяца.

В конце месяца по итогам оборотов составляют оборотные ведомости с целью текущего контроля данных счетов.

Записи в регистрах делают ручным или механизированным способом. Ручная запись осуществляется чернилами или химическим карандашом (в исключительных случаях). Механизированный способ записей в регистры означает их производство при помощи пишущей машинки и средств вычислительной техники.

Разноска (запись) операций в учетные регистры производится аккуратно, понятно и кратко. Не допускаются помарки, подчистки, различные не оговоренные исправления цифр и текста. После проверки правильности записей в регистрах приступают к составлению баланса и отчетности.

8.4. Исправление ошибок в документах и регистрах бухгалтерского учета

При составлении бухгалтерских регистров и при записи их данных в регистры могут быть допущены описки цифр и текста, неправильное занесение сумм на счета, арифметические ошибки, неправильная корреспонденция счетов и т.п.

Для исправления допущенных ошибок в документах и регистрах бухгалтерского учета необходимо пользоваться специальными способами: корректурным, способом дописывания (дополнительных проводок), способом сторно (красное сторно), методом обратных проводок (записей), методом переноса сумм со счета на счет.

В документах по учету денежных средств исправление ошибок не допускается никакими методами. Во всех других документах исправление ошибок допускается указанными способами.

Корректурный способ – суть этого способа заключается в том, что ошибочно внесенная информация в регистрах бухгалтерского учета или в документах исправляется путем зачеркивания неправильного текста или

суммы таким образом, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. Над исправленными данными (или рядом) записывается правильный текст или сумма. Исправление ошибки обязательно оговаривается надписью «Исправленному верить» с указанием даты и заверяется подписью сделавшего исправление лица (бухгалтера). Слово корректура от латинского *correctio* означает поправка и применяется в тех случаях, когда ошибка носит частный характер, т.е. сделана в одном документе или регистре и обнаружена до того, как закончены записи и подсчет оборотов на счетах за данный месяц.

Способ дописывания (дополнительных проводок) используется для дополнения оборотов в текущем месяце (периоде) по операциям, относящимся к прошлым месяцам (периодам). При этом в регистрах бухгалтерского учета дополнительная информация отражается дополнительной записью, которая недостает до правильной, нужной суммы. Данный способ применяется в тех случаях, когда в счетных записях не нарушена правильность корреспонденции счетов, но допущена ошибка в результате преуменьшения суммы операции. Дополнительные записи (проводки) для исправления ошибок делаются в регистрах учета на основании специальных документов – справок бухгалтерии на исправлении ошибок.

Способом сторно (красное сторно) исправляются ошибки, допущенные в корреспонденции счетов и при завышении сумм. Термин «сторно» или «сторнировка» итальянского происхождения и применяется для обозначения исправленных записей. Данный способ заключается в том, что исправленная запись повторяет неправильную запись красными чернилами, после чего делается дополнительная проводка с правильной корреспонденцией счетов. Этим методом пользуются также для уменьшения оборотов на счетах до правильной суммы путем дописывания разницы красными чернилами или же ненужная запись обводится красными чернилами. Таким образом, записи сумм красными чернилами или их обведение красной пастой (чернилами) означает в бухгалтерском учете

отрицательный оборот (знак) на счетах и эта сумма вычитается (аннулируется).

Метод обратных проводок (записей) – этот метод применяется для исправления неправильных записей на счетах. Суть данного метода заключается в том, что представляет собой способ составления дополнительной бухгалтерской, но обратной проводки.

Метод переноса сумм со счета на счет заключается в том, что допущенные ошибки в корреспонденции счетов исправляются путем переноса сумм с одного счета (ошибочно отраженного) на другой счет (необходимого для правильного отражения).

Методы дополнительных записей и красное сторно используются также для корректировки плановой (нормативной) себестоимости продукции, материалов (работ, услуг) до фактической себестоимости, т.е. для списания калькуляционных разниц.

8.5. Формы и процедуры бухгалтерского учета

Форма бухгалтерского учета имеет основополагающее значение в развитии в целом учета и его содержания. Организации самостоятельно выбирают форму бухгалтерского учета в соответствии со своей учетной политикой. Поэтому необходимо определить сущность понятия «форма» бухгалтерского учета.

Данное понятие как диалектическая категория является предметом дискуссии среди ученых и практиков. Так, например, А.М.Галаган писал: «Формой счетоводства называют совокупность записей, рассматриваемых с точки зрения их внешнего вида» [29, с.141]. Н.А.Кипарисов утверждал: «Под формой бухгалтерского учета следует понимать сочетание различных видов учетных регистров, последовательности и способов производства учетных записей» [47, с.222]. Другие авторы в своих работах, кроме учетных регистров, при определении ими формы бухгалтерского учета упоминали о взаимосвязи синтетического и аналитического учета [60, с.126], или о хронологической и систематической записях [59].

В современных работах отечественных ученых понятие «форма учета» трактуется также неоднозначно. Так, М.Ю.Медведев пишет: «Условимся понимать под формами учета такие системы исчисления объектов хозяйственной деятельности, которые реализуются при помощи принципиально различных технологий» [64, с.64]. З.В.Кирьянова отмечает, что форма бухгалтерского учета «... это совокупность учетных регистров для отражения хозяйственных операций в определенной последовательности и группировке соответствующими приемами записей» [48, с.95]. В.М.Никитин, Д.А.Никитина пишут: «Сочетание различных учетных регистров и технических средств образуют разные формы бухгалтерского учета» [71, с.168]. Ю.А.Бабаев форму бухгалтерского учета определяет как «... совокупность учетных регистров, представляющих связь синтетического и аналитического учета, методику и технику регистрации хозяйственных операций, технологию и организацию учетного процесса» [12, с.197]. В.П.Астахов дает более расширенное определение формы бухгалтерского учета: «... определенная организация формирования информационной системы, обеспечивающая в строго установленной последовательности и взаимосвязи совмещение хронологической и систематической записей, синтетического и аналитического учета для целей текущего контроля за фактами хозяйственной жизни (экономических событий) и составления отчетности» [11, с.265]. Некоторые западные ученые не определяют в своих работах не только методологические основы бухгалтерского учета, но и не упоминают о его содержании и формах применения [74; 107; 115]. Отдельные из них при автоматизированной обработке информации вообще исключают понятие «форма бухгалтерского учета» [80]. Оценивая положительно имеющиеся определения понятия «форма бухгалтерского учета», следует отметить, что ни одно из них не является исчерпывающим в современном процессе развития бухгалтерского учета. Это можно объяснить следующими аргументами:

1. Форма бухгалтерского учета - не просто что-то внешнее, но и фактор внутренней организации процессов бухгалтерского учета: определенная последовательность и ритм изменения процессов, связанных с обработкой, группировкой и обобщением исходных данных; способ связей между элементами (записями, счетами аналитического и синтетического учета) и т.д.

2. Формы бухгалтерского учета не могут оставаться неизменными в процессе развития производительных сил и производственных отношений, а также развития системы и структуры управления производством. Применение вычислительной техники в бухгалтерском учете не обходится также без использования его формы, так как не может быть бесформенного содержания и формы, лишенной содержания. Они выражают разные, но неразрывно связанные аспекты, составляющие бухгалтерский учет (организационные, методологические, методические и технические). «Форма» и «содержание» - понятия диалектические. Их единство выражается в том, что определенное содержание бухгалтерского учета «облачается» в определенную форму. «Содержание оформлено, а форма содержательна» - писал Гегель [25, с.120].

Структура и связи элементов, так же как и способы обработки и представления информации, не могут оставаться неизменными. Они развиваются по мере улучшения организации производства и совершенствования структуры управления, применения в АСУ новых поколений ЭВМ, совершенствования методов проектирования обработки информации и приводят к появлению новых форм бухгалтерского учета [84, с.238] или перестройке существующих форм учета, их обновлению.

3. Если исходит из того, что форма учета - это то, что лежит между первичными документами и отчетностью (и это абсолютно правильная позиция известного ученого-экономиста М.И.Кутера [57, с.565]), то действительно получается, что использование ЭВМ исключает необходимость применения комплекса известных традиционных учетных

регистров. Но применение ЭВМ не исключает, а совершенствует процедуру обработки исходных данных, их отражения на счетах синтетического и аналитического учета, способы и формы предоставления результатной информации. Здесь уместно также привести утверждение известного отечественного ученого Я.В.Соколова о том, что «...как бы не менялась трактовка формы счетоводства и, как бы ни компоновались сами формы, их сущность едина, она не зависит от характеристики применяемых технических средств учета и способов их объединения с трудом счетных работников» [98, с.327].

4. Недостаточная оценка практического значения формы бухгалтерского учета при его организации, выборе учетной политики приводит к сугубо формальному поиску приемов, абсолютизации формальных правил, сбоям системы информации, препятствует решению поставленных перед учетом задач. Таким образом, такая форма учета начинает работать вхолостую, замыкается сама на себя. Форма же бухгалтерского учета, соответствующая его содержанию, способствует, ускоряет прогрессивное, а не эволюционно - запоздалое, развитие содержания. Поэтому одной из основных задач бухгалтерской службы любой организации заключается в том, чтобы не упускать из виду ни содержательную сторону учета, ни формальную, уметь выбрать нужную форму бухгалтерского учета.

5. В современных условиях широкое распространение в организациях получило применение персональных ЭВМ (ПЭВМ или компонентов), что позволило автоматизировать рабочее место бухгалтера и в целом процедуру бухгалтерского учета. В результате созданы современные информационные системы (программы для ЭВМ) автоматизации учетно-аналитических процедур применительно к любой организации. За счет использования компьютеров непосредственно на рабочих местах создается возможность: равномерного ввода данных в оперативном порядке по мере поступления документов; широкое применение диалогового режима и тем самым оформление в регламентном режиме (в виде машинограмм, ведомостей)

только итоговой информации. Таким образом, применение ЭВМ предполагает использование регистров и новых форм учета. Эти регистры (машинограммы, ведомости) отличаются от регистров других форм бухгалтерского учета назначением, построением и содержанием, но обладают общими свойствами - свойствами группировки, накопления и хранения информации с целью управления. Они устанавливают определенную процедуру в рамках формы бухгалтерского учета, то есть способы и последовательность обработки первичных данных, их группировки, систематизации и обобщения. Кроме того, форму учета определяют такие элементы, как счета. В этом плане вполне обоснованным определением для всех форм (или инвариантности форм) бухгалтерского учета является определение доктора экономических наук, профессора В.Я.Соколова: «...совокупность алгоритмов для обработки первичных данных и получения результатной учетной информации с помощью заданных технических средств» [98, с.327]. Алгоритм (по латинской форме имени среднеазиатского математика Аль - Хорезми *Algorithmi*) - мат. система операций (напр., вычислений), применяемых по строго определенным правилам, которая после последовательного их выполнения приводит к решению поставленной задачи [93, с.26].

Понятие формы бухгалтерского учета, как известно, тесно связано с понятием правил, упорядочивающих, регулирующих бухгалтерский учет как практическую деятельность счетных работников. Это правовые нормы законов, инструкций, правила стандартов, а также специфические правила, традиции и даже обычаи в бухгалтерской деятельности. Вместе с тем, чтобы развивать в дальнейшем формы бухгалтерского учета, необходимо определить сущность его содержания, так как форма (в обобщенном понимании) - это способ выражения и существования содержания (см. параграф 2.1.). Эффективное использование информации в управлении и внешними пользователями посредством решения задач и выполнения назначения бухгалтерского учета осуществимо только путем развития и

осуществления всех его функций, технологии и механизмов. Исходя из этого, должны определяться (выбираться) процедуры учета, алгоритмы обработки данных, регистры бухгалтерского учета, способы и формы обобщения и представления информации, периодичность ее получения, что во многом зависит от выбранной формы учета. Поэтому можно определить, что **форма бухгалтерского учета - это способ организации, выражения (отражения), накопления и хранения информации о фактах хозяйственной жизни для управления, определяемый совокупностью взаимосвязанных структурных элементов (регистров, счетов), процедурами и правилами обработки первичных данных, их регистрации и преобразования в бухгалтерскую отчетность.** При этом форма учета должна отвечать следующим требованиям: организации содержания учета; прогрессивного развития системы бухгалтерского учета; преемственности и рациональности; экономичности и качества работы бухгалтерских служб и получения необходимой информации о хозяйственных процессах организации.

Процесс развития форм и в целом системы не может осуществляться без элементов и связей между ними. Причем главным в процессе развития являются элементы, а связи - производные от элементов. Они зависят от количества и качества элементов. Кроме того, в процессе развития бухгалтерского учета важную роль играет последовательность действий (технология развития) и способ взаимодействия элементов (механизм развития). Эти моменты необходимо учитывать в процессах форменного и содержательного развития бухгалтерского учета. Так, реально форма учета неотделима от его содержания, но в современных условиях развития вычислительной техники и методологии формализации и моделирования содержательных фрагментов учета, она может иметь относительную самостоятельность. В бухгалтерском учете в современных условиях успешно применяется метод формализации знаний (моделирование, программирование, искусственный символический или формулярный язык),

подчиненный четким правилам построения символов, шифров, формул, моделей и их преобразований. Кратность, обозримость символических, формулярных и т.п. выражений, оперативность преобразований, возможность подчинить их четким математическим и логическим правилам обеспечивают успешное решение познавательных задач на формальном уровне, делают возможным все более широкое использование ЭВМ в бухгалтерском учете. Вместе с тем формализация должна дополняться обратным процессом, интерпретацией, то есть содержательным истолкованием символического, формулярного и другого «формализма». Иначе на практике часто проявляется тенденция ослабления, необоснованных (неоправданных) упрощений форм бухгалтерского учета или их усложнений путем разработки многочисленных программных продуктов для автоматизации учета, лишенных единого базового методологического подхода, не учитывающих стоящие перед учетом задачи, его предписанные функции, основополагающие принципы, допущения и требования, предъявляемые к нему. В результате форма бухгалтерского учета из средств организации, выражения и существования его содержания превращается в самоцель, то есть форма учета ради формы учета. Поэтому необходимо при совершенствовании бухгалтерского учета исходить из диалектического единства форменного и содержательного развития бухгалтерского учета.

При выборе формы бухгалтерского учета целесообразно учитывать: размеры организации, объемы ее видов деятельности, уровень подготовленности к тем или иным процедурам бухгалтерского учета и информационного обеспечения специалистов данной организации; информационные потребности системы управления организации, а также адекватности, полезности и эффективности использования информации в организации; уровень механизации и автоматизации учетных процедур и др.

Применяемые регистры бухгалтерского учета при той или иной форме его организации должны отвечать следующим требованиям: единая

методологическая основа (принцип двойственности); взаимосвязь данных аналитического и синтетического учета; возможность сплошного отражения в них всех хозяйственных операций на основании первичных документов; накапливание и систематизация данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для составления бухгалтерской отчетности и контроля за хозяйственной деятельностью.

Основными признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой являются: количество, внешний вид и строение учетных регистров; возможности отражения фактов путем хронологической и систематической записи в регистрах и контроля взаимосвязи в них синтетического учета с аналитическим; порядок и последовательность выполнения регистрации и группировки операций в учетные регистры с целью обобщения информации для составления баланса и отчетности.

В современных экономических условиях наибольшее распространение получили следующие формы бухгалтерского учета: Журнал-Главная, мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная и упрощенная. В отдельных организациях, где еще сохранились вычислительные центры, используется таблично-перфокарточная форма учета.

Форма бухгалтерского учета **Журнал-Главная** в настоящее время используется в организациях малого бизнеса и считается: разновидностью упрощенных форм бухгалтерского учета при использовании только кассовой книги и основного регистра – Журнал-Главная книга; разновидностью мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета при использовании не только кассовой книги, основного регистра – Журнал-Главная книга, но и других вспомогательных регистров – аналитического учета, мемориальных ордеров, оборотных ведомостей, группировочных и накопительных ведомостей.

Журнал-Главная книга объединяет в себе хронологические и систематические записи. Хозяйственные операции записывают в Журнал-

Главную книгу по корреспондирующим счетам одной строкой непосредственно из первичных документов (1-й вариант) или мемориальных ордеров (2-й вариант).

Журнал-Главная книга открывается на один год записями остатков на 1 января по всем синтетическим счетам.

В конце каждого месяца в Журнале-Главной книге подводят итоги оборотов по журналу, а также обороты по дебету и кредиту каждого синтетического счета. Для проверки записей итоги по дебету и кредиту сверяются суммой оборотов. Они должны быть равны.

Аналитический учет при форме бухгалтерского учета Журнал-Главная в средних по размерам организациях ведут в книгах и карточках, а в организациях малого бизнеса их не используют. Данные каждого первичного документа непосредственно отражают в отдельной строке по корреспондирующим счетам. В результате в организациях малого бизнеса аналитический учет совмещается с синтетическим учетом в Журнале-Главной (табл. 8.1). По данным этого регистра составляют баланс.

Таблица 8.1. Журнал-Главная

Порядковый номер мемориальных ордеров	Дата	№ операции	Документ и содержание операции	Сумма оборота	Счета бухгалтерского учета									
					№ 50 «Касса»		№ 51 «Расчетные счета»		№ 10 «Материалы»		№ 60 «Расчеты с поставщиками»		Т.д.	
					дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит		
альдо	1.01			0 500	00		000		000					
	5.01		оступили по счету № 21	000					000				000	

			материалы										
	0.0 1		латежное поручение	000				000			000		
	т.д.												
того оборотов				000				000	000		000	000	
альдо	1.0 2			500	00		000		000				

Положительные стороны данной формы бухгалтерского учета состоят в том, что она проста в применении, достигается наглядность записей синтетического учета, не требуется составлять оборотную ведомость по синтетическим счетам и др.

Однако эта форма имеет существенные недостатки: в Журнале-Главной нельзя использовать за один месяц более 25-30 пар колонок для отражения дебетовых и кредитовых записей на счетах синтетического учета; в Журнале-Главной ограничивается также использование строк до 30 единиц для отражения операции; при большом количестве счетов теряется наглядность записей; применение аналитических регистров книжных форм затрудняет автоматизированную обработку информации, что ведет к отставанию рационализации учета и отчетности.

Учитывая эти недостатки, указанную форму бухгалтерского учета нецелесообразно использовать в многопрофильных организациях с большим числом хозяйственных операций, занимающихся несколькими видами деятельности. Ниже приводится схема формы учета с использованием этого регистра (рис. 8.2.).

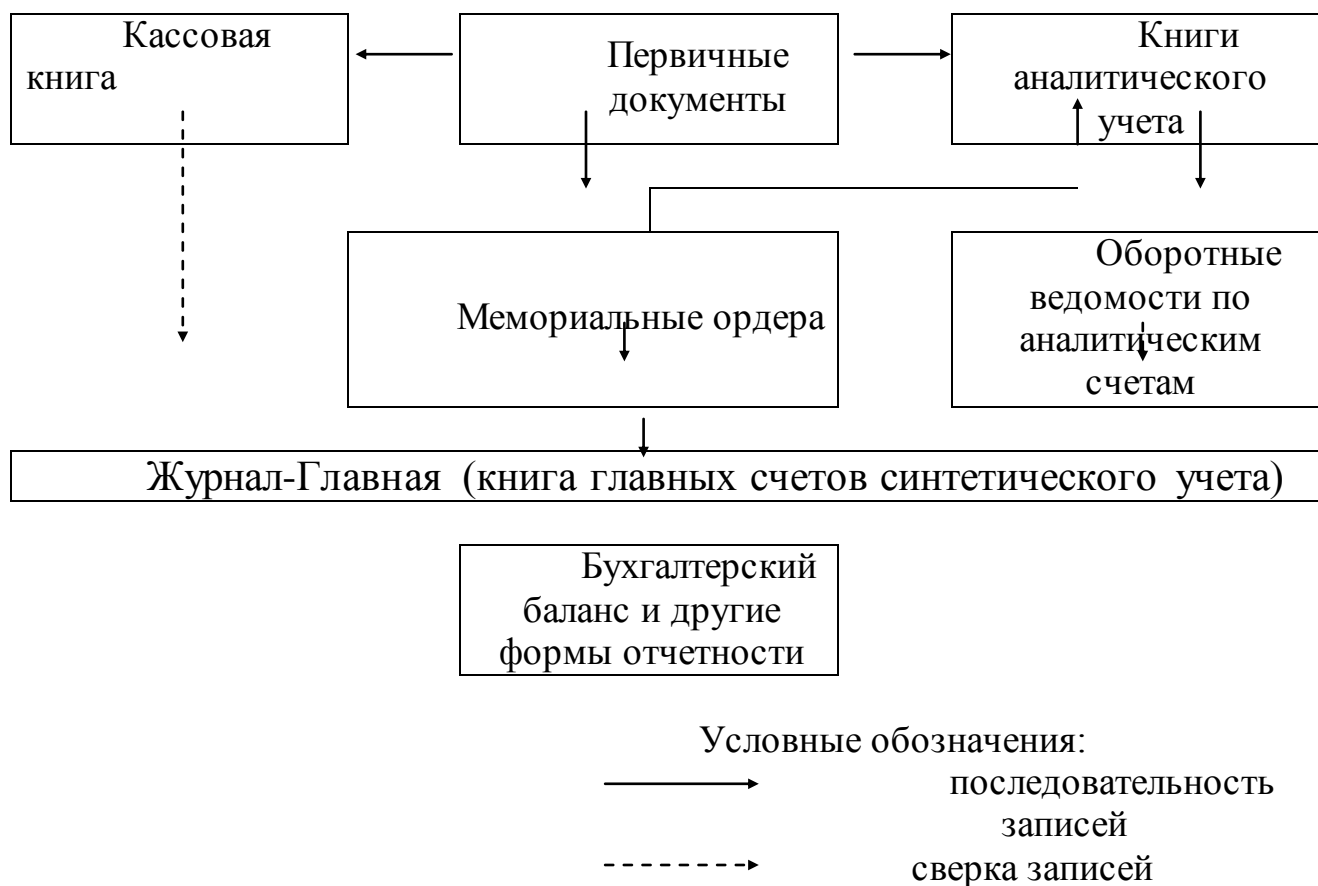


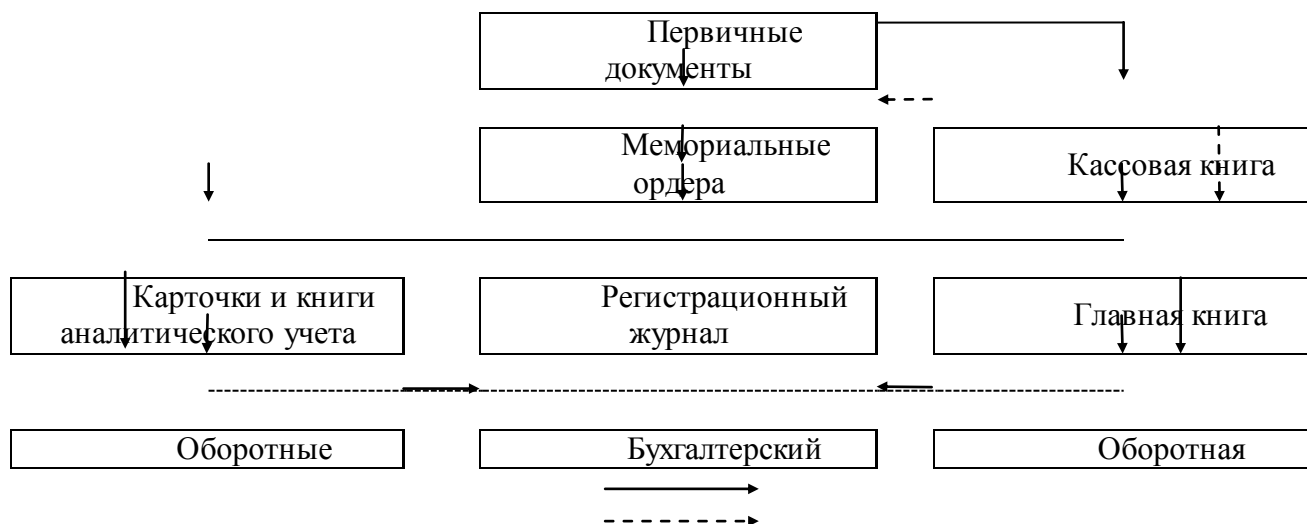
Рис. 8.2. Схема организации бухгалтерского учета по форме Журнал-Главная

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета возникла на базе карточно-шахматной формы. Основная особенность мемориально-ордерной формы учета состоит в том, что на основе данных первичных документов, сведенных в отчеты и накопительные ведомости, составляются мемориальные ордера, в которых группируются бухгалтерские записи (проводки) по однородным хозяйственным операциям. В мемориальных ордерах делаются ссылки на документы, приводится корреспонденция счетов, краткое содержание записи, суммы и другие показатели. Данные мемориальных ордеров заносят в регистрационный журнал в хронологической последовательности. Журнал предназначен для нумерации мемориальных ордеров и контроля за их сохранности.

Записи мемориальных ордеров группируют в систематическом регистре синтетического учета – Главной книге, где подсчитывают итоги оборотов по дебету и кредиту каждого счета. Сальдо по счетам в Главной книге не выводится. В конце каждого месяца на основании данных Главной книги составляют оборотную ведомость по синтетическим счетам. Итоги ведомости по оборотам синтетических счетов сверяют с итогами записей в регистрационном журнале.

Аналитический учет ведется в книгах, карточках или на свободных листах. Записи в регистры аналитического учета ведут непосредственно из документов, подшитых к мемориальным ордерам. По окончании месяца во всех аналитических счетах подсчитывают итоги и составляют оборотные ведомости. Для проверки правильности аналитического и синтетического учета сопоставляют оборотные ведомости по счетам аналитического учета с соответствующими суммами оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Мемориально-ордерная форма учета проста в использовании, позволяет упорядочить группировки операций в мемориальных ордерах, а также улучшить проверку записей на счетах. Однако данная форма учета имеет определенные недостатки, которыми являются: дублирование записей и связанные с этим излишние затраты труда; оторванность записей в аналитических счетах от записей в регистрах синтетического учета; потребность в составлении дополнительных справок и расчетов бухгалтерии; невозможность внедрения комплексной автоматизации учетных процедур (рис. 8.3).



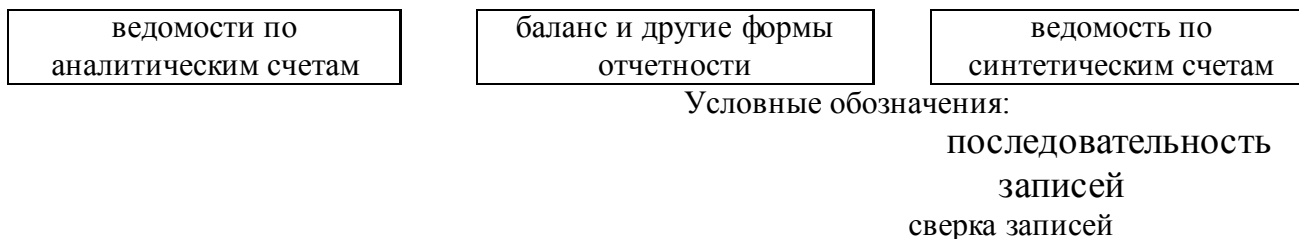


Рис. 8.3. Схема организации бухгалтерского учета по мемориально-ордерной форме

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета также основана на использовании приема накапливания данных первичных документов в разрезе синтетического и аналитического учета. Однако в сравнении с формой учета Журнал-Главная и мемориально-ордерной формой журнально-ордерная форма является более рациональной, экономичной и прогрессивной для внедрения и использования средств механизации и автоматизации процедур учета.

Регистрами учета при журнально-ордерной форме являются журналы-ордера (табл. 8.2), которые построены по кредитовому признаку, то есть все операции в них отражаются по кредиту счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами, и ведомости, которые, наоборот построены по дебетовому признаку. В ведомостях все операции отражаются по дебету счетов в корреспонденции с кредитуемыми счетами.

Таблица 8.2. Журнал-ордер № 1 по кредиту счета 50 «Касса» за _____ 20__ г.

месяц

С кредита счета 50 «Касса» в дебет счетов

С трока №	Дата или за какой период	51 «Расчетн ые счета»	71 «Расчеты с подотчетными лицами»	76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»	т.д.	Итого
1	14.01	1 000	200	-		1 200
2	18.01	50 0	-	-		5 00
3	25.01	-	300	200		5 00
И	-	-	-	-		-

т.д.						
------	--	--	--	--	--	--

Записи в журналы-ордера и ведомости производится непосредственно из документов по мере их поступления, то есть в хронологическом порядке. При большом количестве документов их предварительно группируют в группировочных ведомостях и журналах.

Во всех журналах-ордерах и ведомостях к ним записи из документов или группировочных ведомостей производят по шахматному принципу. Дебетовый оборот по счетам определяют в Главной книге (табл. 8.3) путем записей итогов с кредита счетов (журналов-ордеров). В результате при журнально-ордерной форме достигается объединение в одном учетном регистре нескольких взаимосвязанных счетов, а также в некоторых журналах-ордерах происходит совмещение аналитического и синтетического учета.

Таблица 8.3. Главная книга
Счет 50 «Касса»
наименование счета

М есяц	Оборот по дебету					Оборот по кредиту	Сальдо	
	с кредита счета № 51 по журнал у- ордеру № 2	с кредита счета № 71 по журнал у- ордеру № 7	с кредита счета № 76 по журналу- ордеру №8	т.д.	того по дебе ту		д ебет	к редит
Н а 01.01	-	-	-				2 000	-
Ян варь	1 000	20 0	-		200	200	1 000	-
Фе враль	-	-	500		00		1 500	-
М арт	2 500	-	-		500	00	3 500	-
И т.д.	-	-	-				-	-

Строение журналов-ордеров и ведомостей к ним облегчает получение итоговых данных для составления отчетности. По остаткам на конец

отчетного периода на счетах в Главной книге составляется баланс. Журнально-ордерная форма учета имеет существенные преимущества по сравнению с мемориально-ордерной формой. Так, при данной форме учета значительно сокращается объем учетной работы и повышается оперативность, наглядность и полезность учетной информации для управления, устраняется разрыв между синтетическим и аналитическим учетом, облегчается составление отчетности, создаются условия для механизации и автоматизации учетных процедур (рис. 8.4).

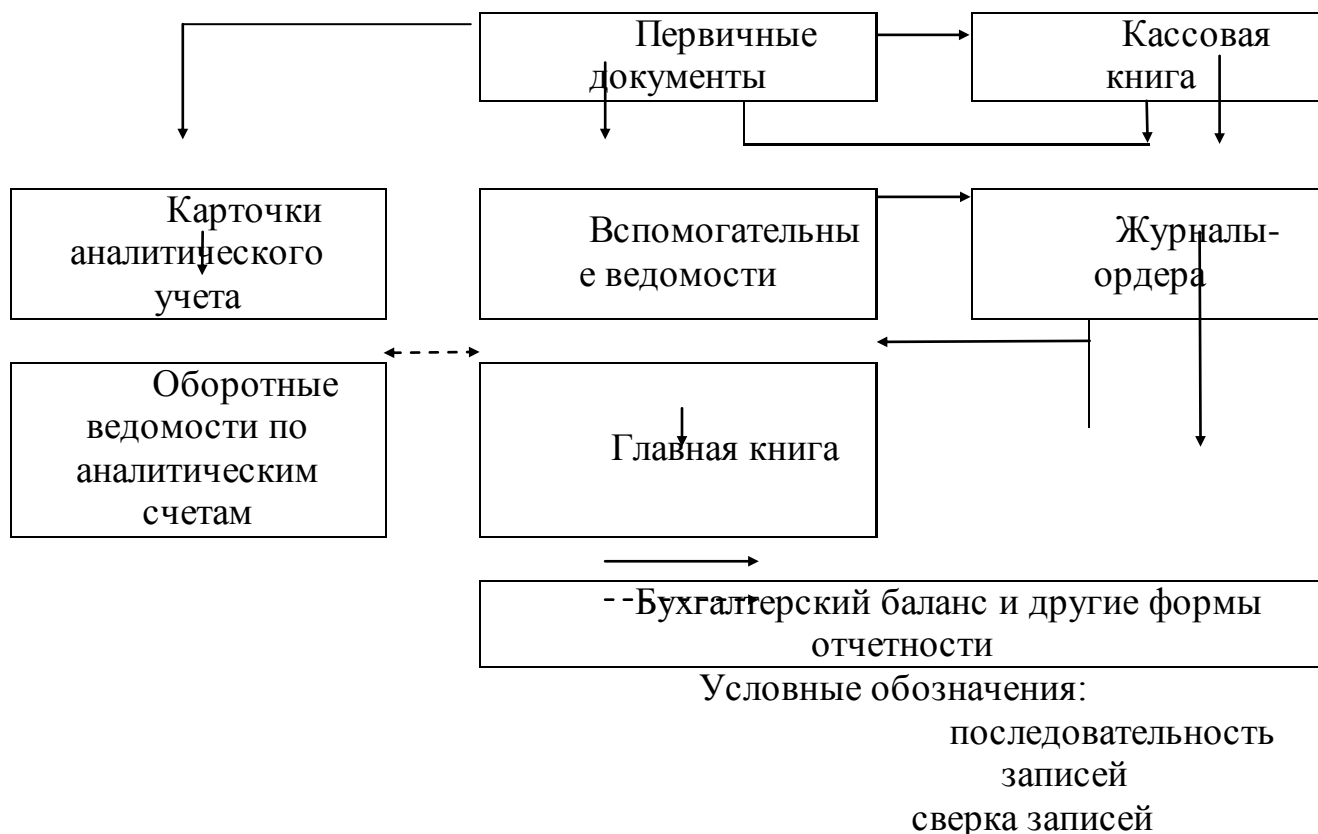


Рис. 8.4. Схема организации бухгалтерского учета по журнально-ордерной форме

Таблично-перфокарточная форма бухгалтерского учета в настоящее время применяется в тех крупных организациях, где сохранены централизованные вычислительные центры на базе счетно-перфорационных машин или больших электронно-вычислительных машин типа ЕС – 22. Носителями исходной информации при данной форме бухгалтерского учета являются перфокарты, а результатной информации – табуляграммы.

Перфокарты подразделяются на носители первичной информации и итоговые перфокарты – проводки. Каждая хозяйственная операция отражается в двух перфокартах – в одной из них фиксируются обороты по дебету счетов, а в другой – обороты по кредиту. Если обрабатывается масса однородных документов, то первичные перфокарты пробиваются на одном комплексе. При составлении на основании этих карт табуляграмм учета пробиваются итоговые перфокарты – проводимым по той же схеме, что и первичные перфокарты.

Таким образом, данная форма бухгалтерского учета основана на применении технических носителей информации – перфокарт, из которых с помощью счетно-перфорационных машин получают аналитическую и синтетическую информацию в табуляграммах. Применение перфорационных машин позволяет значительно сократить учетный процесс, так как не требуется составлять промежуточные ведомости и регистры. Получаемые табуляграммы заменяют регистры синтетического и аналитического учета. На основании этих данных составляется бухгалтерская отчетность (рис. 8.5).



Рис. 8.5. Схема организации таблично-перфокарточной формы бухгалтерского учета

Однако такая форма не получила широкого распространения из-за: необходимости больших затрат для ее внедрения; огромных размеров счетно-перфорационных машин и многочисленности их необходимого комплекта; сложности и громоздкости технологических процессов учета (шифровка и

кодирование документов, обработка документов, перфорация и ее контроль, сортировка массива перфокарт, табуляция, контроль и выпуск отчетных табуляграмм и др.).

В современных условиях широкое распространение в организациях получила применение персональных электронно-вычислительных машин (ПЭВМ или компьютеров) что позволило автоматизировать рабочее место бухгалтера и в целом процедуру бухгалтерского учета. В результате созданы современные информационные системы (программы для ЭВМ) автоматизации учетно-аналитических процедур в любой организации. Результатом этого явилось создание новой формы бухгалтерского учета, которая называется **«автоматизированной формой бухгалтерского учета»** (рис. 8.6).

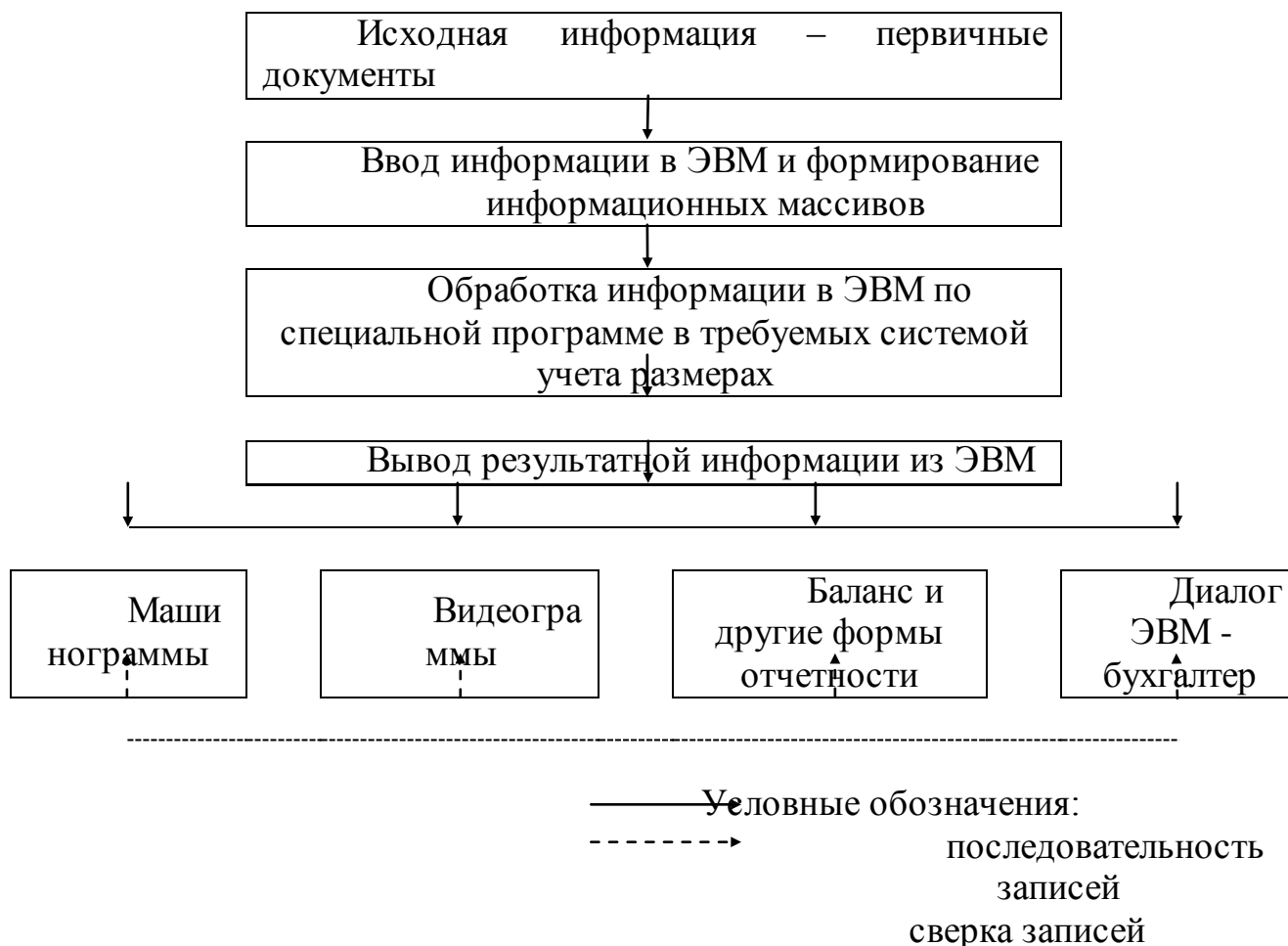


Рис. 8.6. Схема организации бухгалтерского учета по автоматизированной форме

Данная форма учета имеет значительные преимущества перед таблично-перфокарточной: 1) отпадают громоздкая система

взаимоотношений с вычислительными установками и все неудобства для организаций, связанные с этим; 2) обеспечивается резкое снижение стоимости учетных процедур; 3) за счет использования компьютеров непосредственно на рабочих местах создается возможность равномерного ввода данных в оперативном порядке по мере поступления документов; 4) широкое применение диалогового режима и тем самым оформление в регламентном режиме (в виде машинограмм, ведомостей) только итоговой информации, необходимой для системного учета и управления.

Автоматизированные формы бухгалтерского учета должны основываться на следующих требованиях: автоматизация всего технологического процесса обработки информации после ввода исходных данных в ЭВМ; перенос данных первичного учета полностью на машинные (магнитные) носители, составляющие рабочие массивы информации для обработки на ЭВМ; ввод условно-постоянной информации в память ЭВМ с целью ее многократного использования. Это позволяет создание массивов нормативно-справочной информации (НСИ). В состав НСИ необходимо включать новые реквизиты, связанные с учетом расчетов по налогам, обязательным платежам и сборам; кодирование информации на разных уровнях (отдельных номенклатур и их совокупностей); система кодирования всех хозяйственных операций. При этом необходимо в частные номенклатуры включить коды счетов финансового и управленческого учета, что даст возможность получения всей необходимой результатной информации для управления; применение, в условиях автоматизированной обработки информации, пирамидальности построения аналитического учета по объектам наблюдения и иерархическим уровням обобщения затрат в управленческом учете; выдача результатной информации в виде машинограмм, а также в других формах (контрольно-аналитической информации, информации в диалоговом режиме, справки, прогнозы, сводки, результаты и их корреляции, оперативные ответы на запросы управляющей системы).

Упрощенные формы бухгалтерского учета применяются в организациях малого бизнеса. Эти формы учета разработаны и приняты для практического применения Министерством финансов Российской Федерации. Организация учета по упрощенной форме учета построена на основе сокращенного рабочего плана счетов и специальных регистров бухгалтерского учета или без использования последних.

Так, упрощенную форму учета можно вести по: 1) простой форме бухгалтерского учета – без использования учетных регистров малой организации;

2) упрощенной форме бухгалтерского учета с использованием учетных регистров малой организации.

При простой форме бухгалтерского учета все хозяйственные операции отражаются (записываются) на счетах в Книге (журнале) учета хозяйственных операций. Данная книга построена аналогично и ведется также, как и Журнал-Главная при форме учета Журнал-Главная. Помимо книги учета хозяйственных операций, для учета расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям ведется также ведомость учета заработной платы (ф. №В-8) (рис. 8.7).

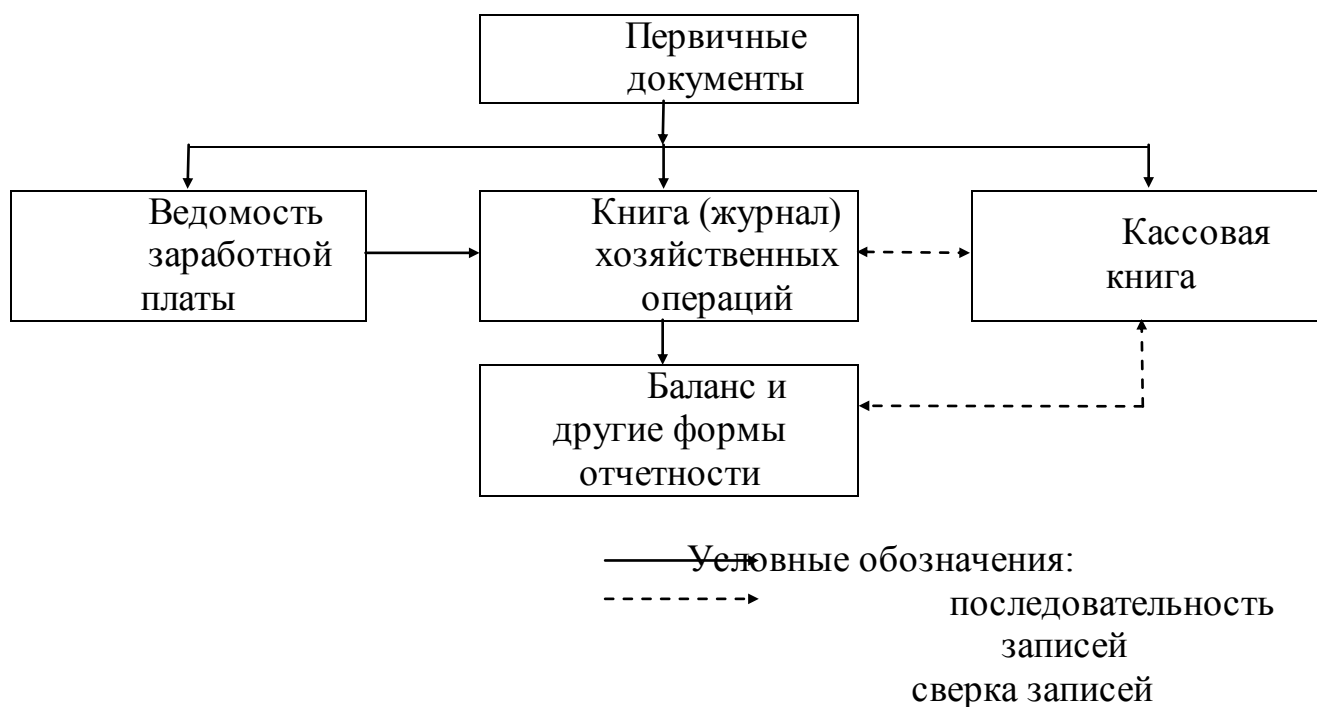


Рис. 8.7. Простая форма бухгалтерского учета

Упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием учетных регистров применяется в организациях малого бизнеса, если они занимаются разными видами деятельности (то есть тогда, когда простую форму учета невозможно применять).

Учетные регистры аналитического и синтетического учета хозяйственных операций об имуществе и обязательствах малой организации включают девять наименований. Первые восемь из них представляют собой таблицы для учета соответствующих объектов на счетах, а девятый регистр представляет собой ведомость шахматной формы для синтетического учета (рис. 8.8).

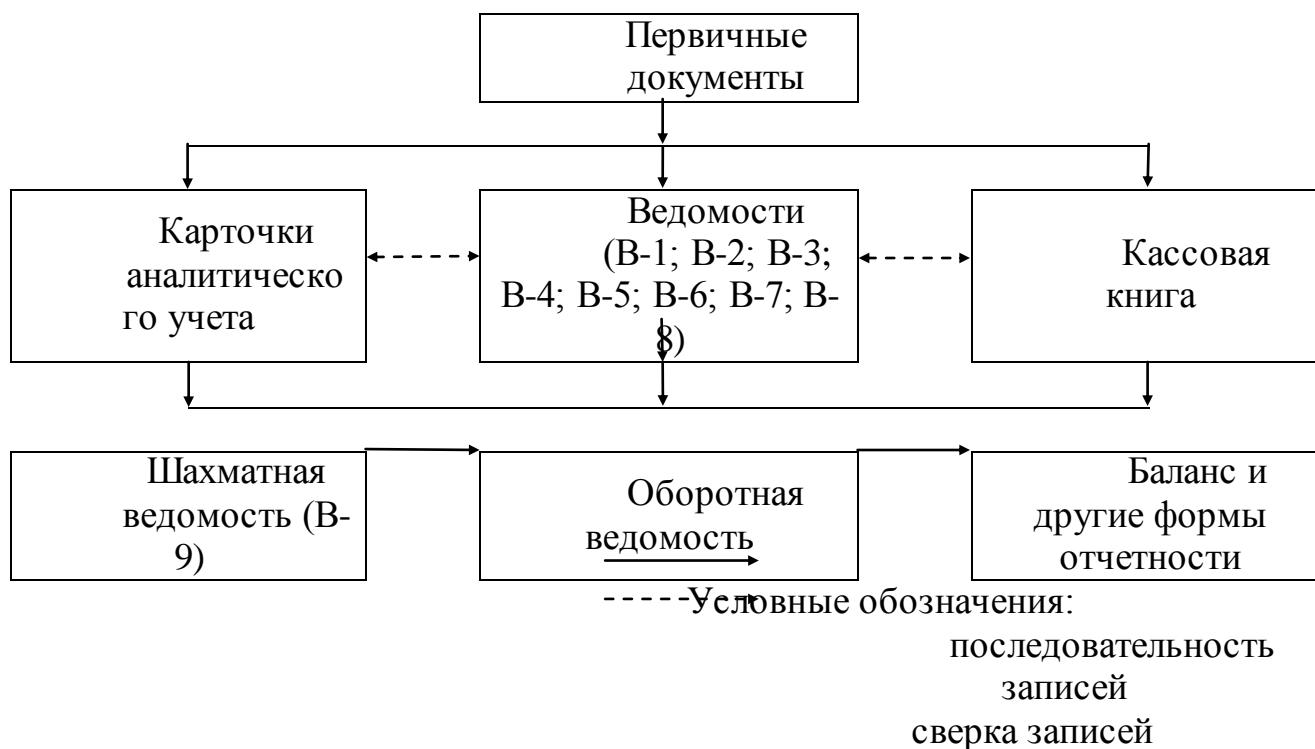


Рис. 8.8. Схема упрощенной формы бухгалтерского учета

При применении упрощенной формы бухгалтерского учета запись по каждой хозяйственной операции оформляется в два приема: в одной ведомости отражается запись по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета, а в другой ведомости - по кредиту корреспондирующего счета с указанием одновременно номера дебетуемого счета.

Итоги всех восьми ведомостей служат основанием для заполнения шахматной ведомости (ф. № В – 9) синтетического учета. Данная ведомость

служит для взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета. Дебетовые и кредитовые обороты по каждому синтетическому счету переносятся из данной ведомости в оборотную ведомость, где определяется остаток по каждому счету на конец отчетного месяца. Эти данные используются для составления бухгалтерского баланса малой организации.

9. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

9.1. Сущность, назначение и виды отчетности

Отчетность является одной из основных элементов методики бухгалтерского учета и конечным (завершающим) этапом учетной работы. Данные текущего бухгалтерского учета используются в оперативном руководстве и управлении деятельностью организации. Для получения результатов хозяйственной деятельности за отчетный период (месяц, квартал, год) и оценки результатов деятельности, финансового состояния, ликвидности баланса и платежеспособности организации необходимо в определенной (стандартной) системе обобщать данные текущего учета.

Обобщенные данные в виде бухгалтерской отчетности, характеризующие хозяйственно-финансовую деятельность и имущественное состояние организации, используются для внутреннего управления хозяйствующим субъектом, а также представляются внешним пользователям информация.

Таким образом, бухгалтерская (финансовая) отчетность – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам и за определенный период.

Отчетность организаций является важнейшим средством управления и оперативного руководства организаций и ее сегментами. Отчетность в сжатой и наглядной форме содержит важнейшие экономические показатели, позволяющие делать выводы о выполнении ранее принятых стратегических

финансовых и производственных планов, программ, а также об имущественном состоянии, ликвидности баланса и уровне финансовой устойчивости организации.

Отчетность составляется на основании данных всех видов текущего учета – бухгалтерского, статистического и оперативно-технического, благодаря чему обеспечивается возможность отражения в ней разносторонней предпринимательской деятельности организации. Данные отчетности используются также внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также для экономического анализа в самой организации. Отчетность служит исходной базой для последующего планирования и прогнозирования. Отчетность должна быть достоверной, своевременной. В ней должна обеспечиваться сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые периоды.

Отчетность организации классифицируют: по видам; периодичности; объему сведений, включенных в отчет; по степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность подразделяется на бухгалтерскую (финансовую), статистическую и оперативную. Бухгалтерская отчетность, как уже было сказано выше, содержит сведения об имуществе, обязательствах и финансовых результатах по стоимостным показателям и составляется на основании данных бухгалтерского учета. Статистическая отчетность содержит сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении, и составляется по данным статистики, бухгалтерского учета.

Оперативная отчетность содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени – неделю, декаду, три недели и составляется на основе данных оперативно-технического учета. Данные оперативной отчетности используются для оперативного контроля и управления процессами снабжения, производства и реализации продукции (работ, услуг).

По периодичности составления, который охватывает отчетность, различают периодическую и годовую отчетность. Если отчетность составляется на внутригодовую дату, ее называют периодической. Периодические отчеты составляются регулярно (за декаду, месяц, квартал, полугодие) через определенный промежуток времени. По этому признаку различают бухгалтерскую отчетность квартальную, полугодовую и за девять месяцев. Статистическая и оперативная отчетность по этому признаку могут быть за декаду, месяц, квартал и т.д. Годовая отчетность – это отчеты за год. Годовая бухгалтерская отчетность представляется: собственникам, учредителям в соответствии с учредительными документами; органам налогового контроля; органам государственной статистики; органам, уполномоченным управлять государственным и муниципальным имуществом.

По объему содержащихся в отчетах сведений различают внутреннюю и внешнюю отчетность. **Внутренняя** включает информацию о работе на одном каком-то участке деятельности организации, например, производственная отчетность. Составление внутренней отчетности вызывается потребностью системы управления организации. **Внешняя** характеризует хозяйственную деятельность организации в целом и служит средством информирования внешних пользователей информации.

По степени обобщения отчетных данных различают отчеты первичные, составляемые организациями, и сводные (консолидированные), которые составляют вышестоящие или материнские организации на основании первичных отчетов (отчетов структурных подразделений, филиалов, представительств и т.п.).

9.2. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности и правила ее составления

Основными нормативными документами, регулирующими бухгалтерскую отчетность, являются Положение по ведению бухгалтерского

учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 года № 34н), Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06 июля 1999 года № 43н).

Организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством Российской Федерации. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной.

Бухгалтерская отчетность организаций, за исключением бухгалтерской отчетности бюджетных организаций, состоит из:

- а) бухгалтерского баланса;
- б) отчета о прибылях и убытках;
- в) приложений к ним, в частности отчета об изменениях капитала, отчет движения денежных средств, приложения к бухгалтерскому балансу и иных отчетов, предусмотренных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;
- г) пояснительной записки;
- д) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяет Министерство финансов Российской Федерации.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Другие органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке их

заполнения, не противоречащие нормативным правовым актам Министерства финансов Российской Федерации.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, об его изменениях, а также финансовых результатах ее деятельности.

Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы.

Содержание и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, других отчетов и приложений применяются последовательно от одного отчетного периода к другому.

В бухгалтерской отчетности данные по числовым показателям приводятся минимум за два года - отчетный и предшествовавший отчетному (кроме отчета, составляемого за первый отчетный год).

Если данные за период, предшествовавший отчетному году, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснительной записке вместе с указанием ее причин.

Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданной либо реорганизованной организации считается период со дня ее государственной регистрации по 31 декабря включительно, а для организации, вновь созданной после 1 октября (включая 1 октября), - с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Данные о фактах хозяйственной деятельности, проведенных до государственной регистрации вновь созданной организации, включаются в ее бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации.

В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером - специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации, руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии), либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Ответственность лиц, подписавших бухгалтерскую отчетность, определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествовавшим периодам (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных.

В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен правилами, установленными нормативными актами.

9.3. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности

Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Организация обязана представлять бухгалтерскую отчетность в установленные адреса по одному экземпляру бесплатно.

Организации, за исключением бюджетных, обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в объеме установленных форм.

Отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях капитала разрешается не представлять субъектам малого предпринимательства и некоммерческим организациям. Кроме того, субъекты малого предпринимательства имеют право не представлять приложение к бухгалтерскому балансу, иные приложения и пояснительную записку.

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

В пределах указанных сроков конкретная дата представления бухгалтерской отчетности устанавливается учредителями (участниками) организации или общим собранием. При этом годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее 60 дней по окончании отчетного года.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

Бюджетные организации представляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки, а организация, состоящая на федеральном бюджете, месячную отчетность представляет также территориальному органу федерального казначейства.

День представления организацией бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность организации (кроме бюджетных организаций) является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением затрат на копирование.

Организация должна обеспечить возможность для заинтересованных пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Бухгалтерская отчетность, содержащая показатели, отнесенные к государственной тайне по законодательству Российской Федерации, представляется с учетом требований указанного законодательства.

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, организация публикует бухгалтерскую отчетность и итоговую часть аудиторского заключения.

Публикация бухгалтерской отчетности производится не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Порядок публикации бухгалтерской отчетности устанавливается Министерством финансов Российской Федерации и органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

Основные правила сводной бухгалтерской отчетности. В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность,

включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами, в порядке, устанавливаемом Министерством финансов Российской Федерации.

Федеральные министерства и другие федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации составляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельно сводную бухгалтерскую отчетность по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли).

Если учредительными документами объединений юридических лиц, созданные на добровольных началах организациями (союзов, ассоциаций), предусмотрено составление сводной бухгалтерской отчетности, то она представляется по правилам, установленным Министерством финансов Российской Федерации.

Сводная годовая бухгалтерская отчетность федеральных министерств и других федеральных органов исполнительной власти представляется Министерству финансов Российской Федерации, Министерству экономики Российской Федерации и Государственному комитету Российской Федерации по статистике:

- по унитарным предприятиям - не позднее 25 апреля следующего за отчетным года;

- по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли) - не позднее 1 августа следующего за отчетным года.

Сводная годовая бухгалтерская отчетность объединения юридических лиц, созданного на добровольных началах организациями, представляется в порядке и сроки, предусмотренные в учредительных документах объединения, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Министерства и иные органы исполнительной власти представляют

сводную месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность об исполнении смет расходов организаций, состоящих на бюджете, соответственно Министерству финансов Российской Федерации и финансовым органам в установленные ими сроки.

Сводная бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации.

Ответственность лиц, подписавших сводную бухгалтерскую отчетность, определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

10. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

10.1. Значение и основные предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета и его аппарата

Под рациональной организацией бухгалтерского учета следует понимать систему элементов и средств наиболее оптимального построения учетного процесса с целью получения достоверной, своевременной и уместной (полезной) для управления информации о деятельности организации и осуществления контроля за эффективностью использования производственных ресурсов.

Основными элементами и средствами системы организации бухгалтерского учета являются: рабочий план счетов бухгалтерского учета; регистры бухгалтерского учета; первичные учетные документы; внутренняя бухгалтерская отчетность; документооборот; использование средств механизации и автоматизации учета; построение учетного аппарата и определение выполняемых им функций.

Учетный процесс включает **взаимосвязанные этапы** системы бухгалтерского учета:

- подготовительная работа (разработка всех необходимых документов внутренней регламентации);
- текущее наблюдение, измерение и регистрация фактов хозяйственной деятельности;

- систематизация и группировка учетной информации и обеспечение контроля за движением имущества организации и ее обязательств путем отражения операций на счетах бухгалтерского учета;

- обобщение информации об имуществе организации, ее обязательствах и хозяйственных операциях путем составления бухгалтерской отчетности и представления этой отчетности внутренним и внешним пользователям информации с целью принятия решений.

Для построения учетного процесса как единой информационной системы необходимо основываться на следующих **организационных требованиях**:

- государственное регулирование общих принципов и правил организации, методики и техники бухгалтерского учета;

- в учетной политике сочетание государственного регулирования при выборе организационно-технических аспектов реализации методологии бухгалтерского учета с отраслевыми, технологическими и другими особенностями организации;

- организация вопросов совершенствования бухгалтерского учета, повышения квалификации и НОТ работников бухгалтерского аппарата, и на этой основе постоянное повышение роли бухгалтерского учета в эффективности функционирования информационной системы организации;

- совершенствование форм и методов представления информации с целью контроля и анализа в управлении эффективностью процессами производства;

- применение экономических методов управления и обеспечения оптимизации построения учетного аппарата, динамичности организации и аналитичности получения информации бухгалтерского учета.

Процесс практического ведения бухгалтерского учета, как и любой другой хозяйственный процесс является объектом наблюдения и управления экономического субъекта. Поэтому для эффективного функционирования процесса бухгалтерского учета в системе управления

организации необходимо соблюдать следующие **принципы**: непрерывность процесса; прямоточность информации; ритмичность выполнения учетных работ; параллельность выполнения учетных работ; пропорциональность обеспечения информацией; специализация и кооперация при выполнении учетных работ.

Непрерывность процесса бухгалтерского учета означает отражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете во временной и пространственной их определенности и иерархии. Непрерывность во времени дает возможность комплексного познания содержания объекта бухгалтерского учета за определенный период деятельности организации.

Непрерывность процесса бухгалтерского учета обеспечивается путем выполнения учетных работ в соответствии с графиком документооборота и графиком распределения обязанностей (работ) между исполнителями учетных работ по пространственной иерархии.

Прямоточность информации означает рациональной организации потоков коммуникации бухгалтерской информации в системе управления организации, недопущение дублирования учетных работ исполнителями, а также недопущения дублирования данных бухгалтерского учета, многократного их повторения в учетных регистрах.

Ритмичность выполнения учетных работ обеспечивается равномерным, последовательным выполнением всех учетных работ путем соблюдения методических приемов, правила бухгалтерского учета, его основной процедуры и локальных процедур обработки первичных данных, их группировки, систематизации и трансформации в бухгалтерскую отчетность.

Параллельность выполнения учетных работ означает одновременное выполнение всех видов учетных работ, что способствует взаимоувязке первичных данных, показателей аналитического и синтетического учета (оборотов и сальдо счетов).

Пропорциональность обеспечения информацией

означает соблюдение оптимального соотношения информационного обеспечения всех внутренних пользователей информации и своевременного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности для внешних пользователей информации. Пропорциональность обеспечения информацией всех пользователей обеспечивается путем качественного познания содержания фактов хозяйственной жизни и повышения эффективности коммуникации информации.

Специализация и кооперация при выполнении учетных работ предполагает правильное распределение работ в системе бухгалтерского учета между исполнителями и распределение бухгалтерской информации в процессе ее коммуникации между всеми пользователями. При этом необходимо учитывать востребованность, уместность, релевантность и надежность информации в системе управления хозяйственными процессами.

Организация для осуществления постановки бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, самостоятельно формирует свою учетную политику, исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации.

Руководитель организации может в зависимости от объема учетной работы:

- 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.

Случаи, предусмотренные в подпунктах «б», «в» и «г», рекомендуется применять в организациях, относящихся по законодательству Российской Федерации к субъектам малого предпринимательства.

Основными предпосылками рациональной организации бухгалтерского учета являются: изучение организации, законоположений и инструкций и других регламентирующих документов по учету и отчетности; установление наиболее рациональных взаимоотношений производственных участков организации с ее бухгалтерией; определение характера и объема бухгалтерской информации; рациональное распределение труда между работниками учетного аппарата.

При изучении организации необходимо установить ее организационно-правовую форму, организационную структуру и структуру управления, определить наличие различных видов производств (основных, вспомогательных и др.) и видов хозяйственной деятельности, а также наличие структурных подразделений, филиалов, представительств и их территориальное расположение. Изучению подлежат также организационно-технологические особенности и системы методов управления видами деятельности организации. Все эти аспекты оказывают существенное влияние на организацию и построение учетного процесса, в частности на выбор рабочего плана счетов, других организационных, методических и технических аспектов бухгалтерского учета при разработке и принятии учетной политики организации.

Например, знание организационной структуры, структуры вспомогательных, основных и обслуживающих производств предопределяет возможность правильного документооборота, рациональной расстановки учетных работников и распределения между ними объемов учетных работ.

Знание технологии и организации производства позволяет правильно организовать учет затрат и выхода продукции, в практической деятельности использовать наиболее прогрессивные методы производственного и системы управленческого учета затрат на производство и т.д.

При организации учета важным условием является знание работниками бухгалтерской службы законодательных актов и инструктивных материалов, регламентирующих бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. Без знания общеустановленных правил и принципов (вариантов) организации, методики и техники ведения бухгалтерского учета нельзя рационально организовать работу счетного аппарата и правильно отражать хозяйственные операции.

При организации бухгалтерского учета необходимо установить наиболее рациональное взаимоотношение производственных подразделений (бригад, цехов и т.п.) с бухгалтерией. Эти взаимоотношения должны обеспечить получение необходимой информации для контроля за ходом процессов воспроизводства и управления хозяйственной деятельностью организации и ее сегментов.

Для определения объема и характера бухгалтерской информации необходимо установление направлений и характера учетных работ путем определения штата аппарата бухгалтерии и распределения работ между отдельными работниками бухгалтерии.

Рациональное распределение труда между работниками учетного аппарата означает составление перечня всех учетных операций, подлежащих выполнению за месяц, и установление нормы времени выполнения каждой операции работниками бухгалтерии. Для этого разрабатывают **план организации бухгалтерского учета**. План организации бухгалтерского учета включает: план документации и документооборота; план инвентаризации; рабочий план счетов и проект их корреспонденции; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда и

повышения квалификации работников бухгалтерии; план проверок и ревизии; план организации бухгалтерского архива.

В плане документации перечисляют документы, необходимые для организации учета хозяйственных операций и составляют расчет потребности в бланках. Определяют в плане также перечень документов, формы которых разрабатываются самостоятельно. Далее разрабатывается график документооборота.

В плане инвентаризации определяют порядок, сроки и количество проведения инвентаризации отдельных видов имущества, обязательств и отдельных процессов хозяйственной деятельности организации.

В плане отчетности определяют калькуляционный период и период определения финансовых результатов, а также формы внутренней и внешней отчетности, сроки их составления и представления.

В плане технического оформления учета определяют форму бухгалтерского учета, которая будет применена в данной организации. Здесь дают подробную характеристику данной формы учета и приводят последовательность выполнения всех процедур бухгалтерского учета при использовании выбранной его формы.

В плане организации труда и повышения квалификации работников бухгалтерии определяют штат работников и структуру бухгалтерии, дают должностную характеристику каждому работнику, намечают мероприятия по повышению их квалификации, составляют график учетных работ и посещения учебных занятий, семинаров, консультаций отдельных работников бухгалтерии, а также других работников, ответственных за представление информации.

В плане (проекте) корреспонденции счетов рабочего плана счетов определяют проект корреспонденции счетов бухгалтерского учета по предполагаемым хозяйственным операциям. Рациональность организации бухгалтерского учета в значительной степени зависит от правильности

определения структуры бухгалтерии и бухгалтерского аппарата. Бухгалтерия является самостоятельной структурной единицей организации.

Количественный состав бухгалтерии зависит от размеров организации, от видов деятельности и их отраслевой принадлежности, от организации и технологии производства, от наличия структурных подразделений и их территориального расположения, от квалификации работников учета и автоматизации учетных работ и др. Структура аппарата бухгалтерии и самой бухгалтерии зависит от особенностей каждой организации. В современных условиях сложились три основных типа организации структуры бухгалтерии: линейная (иерархическая), по вертикали (линейно-штабная) и комбинированная (функциональная).

При линейной организации все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Такая структура бухгалтерии применяется на небольших организациях. При организации аппарата бухгалтерии **по вертикали** создаются промежуточные звенья управления (отделы), возглавляемые старшими бухгалтерами. Работники бухгалтерии подчиняются непосредственно старшим бухгалтерам соответствующих отделов (звеньев управления). Данная модель структуры бухгалтерии применяется в средних и крупных организациях.

В бухгалтерии средних и крупных организаций могут создаваться отделы:

- расчетный – осуществляет учет расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с органами социального страхования, поставщиками, покупателями и заказчиками и др.;
- материальный – ведет учет поступления и расходования материально-производственных запасов;
- учета готовой продукции – ведет учет готовой продукции на складах и ее реализации;

- производства и калькуляции себестоимости – ведет учет затрат и выпуск продукции, калькулирует себестоимость продукции, составляет отчетность о затратах и выпуске продукции;

- общий отдел – ведет остальные операции и Главную книгу, составляет бухгалтерскую отчетность и налоговые декларации.

В крупных организациях, кроме перечисленных, могут открывать отделы учета капитальных вложений, учета основных средств и др. Ниже приведена общая схема структуры бухгалтерии (рис. 10.1.).



Рис. 10.1. Структура бухгалтерского аппарата

При функциональной (комбинированной) организации структуры бухгалтерии ее специальные структурные подразделения (по центрам ответственности и другим организационным структурам), выполняют замкнутый цикл работ. Права главного бухгалтера в этом случае передаются руководителем подразделений бухгалтерий в пределах установленной компетентности. Такая структура аппарата бухгалтерии применяется в крупных организациях и в организациях, в которых созданы центры ответственности на базе организации внутрихозяйственной кооперации, аренды и т.д.

При использовании любого типа организации структуры бухгалтерии только хорошо налаженные взаимоотношения с другими службами и подразделениями организации дают возможность получать необходимую информацию для управления и обеспечения контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью организации.

10.2. Понятие централизации и децентрализации бухгалтерского учета

Существенное влияние на структуру бухгалтерского аппарата оказывает принятый порядок распределения учетных работ между отдельными участками хозяйственной деятельности. В связи с этим в современных условиях применяются две системы организации учета – централизованная и децентрализованная.

Централизация учета предполагает сосредоточение синтетического и аналитического учета, составление баланса и отчетности в главной бухгалтерии. При этом в подразделениях организации (цехах, бригадах, отделениях, участках) осуществляется первичный учет путем составления первичных документов по всем хозяйственным операциям. Данные первичных документов группируются в накопительных и группировочных ведомостях, а также в производственных отчетах и отчетах о движении материальных ценностей. Далее документы поступают в главную бухгалтерию, где эти документы проверяются, обрабатываются и их данные заносятся в регистры синтетического и аналитического учета.

При централизации бухгалтерского учета обобщение учетных данных происходит в главной бухгалтерии, что позволяет рационально организовать труд работников бухгалтерии, использовать современные средства механизации и автоматизации учета. Централизация учета применяется в малых, средних и даже крупных по размерам организациях.

Децентрализация учета состоит в том, что в отдельных структурных подразделениях организации не только оформляются первичные документы, но и ведется синтетический и аналитический учет, составляются бухгалтерские балансы и отчеты.

Подразделения представляют балансы и отчеты в главную бухгалтерию, где их сверяют и сводят в целом по организации. Работники главной бухгалтерии осуществляют контроль за работой бухгалтерии подразделений организации.

Основной недостаток децентрализации учета состоит в разобщенности работы бухгалтерского аппарата, в затруднении использования единой учетной политики, а также внедрении автоматизации учетных процессов, приводит к удорожанию учетной информации. Однако децентрализация учета в условиях территориальной разобщенности, разнообразного характера выполняемых работ, внедрения коллективных форм организации труда и его оплаты (внутрихозяйственной кооперации, аренды и т.д.) и при других определенных моментах является необходимой.

Децентрализации учета присуще преимущество, которое заключается в том, что бухгалтерский учет функцию управления выполняет непосредственно в местах совершения операций (подразделениях). Близость работников учета к объектам управления улучшает информационные, аналитические и контрольные функции бухгалтерского учета. Появляется возможность проведения анализа и оценки состояния системы управления эффективностью производства, полученного маржинального дохода и прибыли в каждом подразделении организации. Необходимость децентрализации учета, таким образом, диктуется использованием в бухгалтерском учете и системе управления концептуальных положений теории «предельной полезности», а также модели управления производственными подразделениями «затраты – выпуск – результат».

Таким образом, децентрализация учета – это не самоцель, а используется там, где он неизбежен в силу территориальной или оперативно-управленческой обособленности подразделений и служб организации, т.е. децентрализации управления.

В настоящее время на практике встречается частичная децентрализация бухгалтерского учета. Она заключается в том, что в подразделениях организации наряду с документами и сводными производственными отчетами (ведомости) составляют бухгалтерские проводки, то есть ведется аналитический учет, производится сводка и группировка учетных данных, но их обобщение ограничивается составлением производственных отчетов.

Частичная децентрализация учета в частности, применяется в организациях, где подразделения работают на принципах хозяйственного (коммерческого) расчета и используют современные формы организации производства, труда и его оплаты.

10.3. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера

Главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации.

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

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны применяться к исполнению.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия таких операций.

На должность главного бухгалтера обычно принимается лицо с высшим экономическим образованием, желательно, чтобы это лицо прошло аттестацию на звание профессионального бухгалтера – главного бухгалтера.

В необходимых случаях на должность главного бухгалтера может быть назначено лицо, не имеющее высшего специального образования, при наличии у него стажа работы по специальности не менее трех лет.

Прием и сдача дел при назначении и освобождении главного бухгалтера оформляются актом после проверки бухгалтерского учета и отчетности.

На время отсутствия главного бухгалтера (командировка, отпуск, болезнь и т. п.) права и обязанности главного бухгалтера переходят к его заместителю, а при отсутствии последнего — к другому должностному лицу, о чем объявляется приказом по организации.

Конкретные должностные обязанности главного бухгалтера

Главный бухгалтер, осуществляя организацию бухгалтерского учета на основе установленных правил его ведения, обязан обеспечить:

а) широкое использование современных средств механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ, прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета;

б) полный учет поступающих денежных средств, товарно-материальных ценностей и основных средств, а также своевременное отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с их движением;

в) достоверный учет издержек производства и обращения, исполнения смет расходов, реализации продукции, выполнения строительно-монтажных и других работ, составление экономически обоснованных отчетных калькуляций себестоимости продукции, работ и услуг;

г) точный учет результатов хозяйственно-финансовой деятельности организации в соответствии с установленными правилами;

д) правильное начисление и своевременное перечисление платежей в государственный бюджет, взносов на государственное социальное страхо-

вание; погашение в установленные сроки задолженности банкам по ссудам; отчисление средств в фонды и резервы;

е) участие в работе юридических служб по оформлению материалов по недостачам и хищениям денежных средств и товарно-материальных ценностей и контроль за передачей в надлежащих случаях этих материалов в судебные и следственные органы, а при отсутствии юридических служб - непосредственное осуществление этих функций;

ж) проверку организации бухгалтерского учета и отчетности в производственных (структурных) единицах, производствах и хозяйствах, выделенных на отдельный баланс, своевременный инструктаж работников по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и экономического анализа;

з) составление достоверной бухгалтерской отчетности на основе первичных документов и бухгалтерских записей, представление ее в установленные сроки соответствующим органам;

и) осуществление (совместно с другими подразделениями и службами) экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, предупреждения потерь и непроизводительных расходов;

к) активное участие работников бухгалтерского учета в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение трудовой дисциплины и укрепление хозяйственного расчета;

л) своевременное проведение контроля совместно с другими подразделениями и службами в производственных (структурных) единицах, а также в производствах и хозяйствах, выделенных на отдельный баланс, и подготовку предложений по улучшению их работы;

м) сохранность бухгалтерских документов, оформление и передачу их в установленном порядке в архив.

Главный бухгалтер совместно с руководителями соответствующих подразделений и служб обязан тщательно контролировать:

а) соблюдение установленных правил оформления приемки и отпуска товарно-материальных ценностей;

б) правильность расходования фонда заработной платы, установления должностных окладов, строгое соблюдение штатной, финансовой и кассовой дисциплины;

в) соблюдение установленных правил проведения инвентаризаций денежных средств, товарно-материальных ценностей, основных фондов, расчетов и платежных обязательств;

г) взыскание в установленные сроки дебиторской и погашение кредиторской задолженности, соблюдение платежной дисциплины;

д) законность списания недостач, дебиторской задолженности и других потерь.

Главный бухгалтер обязан активно участвовать в подготовке мероприятий, предупреждающих образование недостач и незаконное расходование денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушения финансового и хозяйственного законодательства.

В случае обнаружения незаконных действий должностных лиц (приписки, использование средств не по назначению и другие злоупотребления) главный бухгалтер докладывает об этом руководителю организации для принятия мер.

Документы, служащие основанием для приемки и выдачи денежных средств и товарно-материальных ценностей, а также кредитные и расчетные обязательства подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или лицом, на то уполномоченным. Предоставление права подписания документов этим лицам должно быть оформлено приказом по организации.

Указанные выше документы без подписи главного бухгалтера или лиц, им на то уполномоченных, считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению материально-ответственными лицами и работниками бухгалтерии данной организации.

Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных ценностей.

Конкретные должностные права главного бухгалтера

Главный бухгалтер устанавливает служебные обязанности для подчиненных ему работников с тем, чтобы каждый работник знал круг своих обязанностей и нес ответственность за их выполнение. Работники других подразделений и служб, занятые бухгалтерским учетом, по вопросам организации и ведения учета и отчетности подчиняются главному бухгалтеру.

Требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и представления необходимых документов и сведений являются обязательными для всех подразделений и служб организации.

За невыполнение или нарушение указаний главного бухгалтера, вытекающих из осуществления возложенных на него обязанностей, виновные могут лишаться по распоряжению руководителя организации премий полностью или частично, а в необходимых случаях привлекаться к ответственности в установленном законом порядке.

Подразделения и службы организации:

- несут полную ответственность за законность совершаемых операций и правильность их оформления;
- обязаны своевременно передавать в бухгалтерию необходимые для бухгалтерского учета и контроля документы — приказы, постановления, распоряжения, а также договоры, соглашения, сметы, нормативы и другие материалы.

За несвоевременное, недоброкачественное оформление и составление этих документов, задержку передачи их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за недостоверность содержащихся в документах данных, а также за составление документов, отражающих незаконные операции, ответственность несут должностные лица, составившие и подписавшие эти документы. Списки должностных лиц, на которых возлагается обязанность составления первичных документов и которым предоставляется право их подписи, согласовываются с главным бухгалтером.

Назначение, увольнение и перемещение материально-ответственных лиц (кассиров, заведующих складами и других) производятся по согласованию с главным бухгалтером.

Договоры и соглашения, заключаемые организацией на получение или отпуск товарно-материальных ценностей и на выполнение работ и услуг, а также приказы и распоряжения об установлении работникам должностных окладов, надбавок к заработной плате и о премировании предварительно рассматриваются и визируются главным бухгалтером.

Главный бухгалтер имеет право требовать от руководителей бригад, участков, цехов, отделов и других подразделений и служб, а в необходимых случаях и от руководителя организации принятия мер к повышению эффективности использования средств, к усилению сохранности собственности, обеспечению правильной организации бухгалтерского учета и контроля, и в частности:

- пересмотра завышенных и устаревших норм расхода сырья, материалов, затрат труда и других норм;
- улучшения складского и весоизмерительного хозяйства, надлежащей организации приемки и хранения сырья, материалов и других ценностей, повышения обоснованности отпуска этих ценностей для нужд производства, обслуживания и управления и др.

Ответственность главного бухгалтера

Главный бухгалтер несет ответственность:

1. За оформление и обработку документов в соответствии с нормативными актами и Положениями по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

2. За своевременное составление и представление бухгалтерской отчетности внутренним и внешним пользователям информации.
3. За соблюдение кассовой и расчетной дисциплины.
4. За обоснованность и законность списания дебиторской задолженности и других средств организации.
5. За правильное и своевременное проведение инвентаризации товарно-материальных ценностей и отражение ее результатов на счетах бухгалтерского учета.
6. За своевременное представление материалов для предъявления иска по недостаткам, растратам и хищениям.
7. За правильное и своевременное начисление и выдачу заработной платы, премий и других вознаграждений работникам организации.
8. За правильное составление бухгалтерских справок на закрытие счетов бухгалтерского учета и отражение их в учетных регистрах.
9. За достоверность данных в бухгалтерской отчетности.
10. За своевременное и качественное выполнение работ, возложенных на службу бухгалтерского учета.
11. За подбор и расстановку работников учета, повышение их квалификации, обеспечение им нормальных условий труда, укрепление трудовой дисциплины и организацию работы.
12. За выполнение обязанностей, возложенных на него действующим законодательством, нормативными актами и должностной инструкцией.

10.4. Учетная политика организации

Многоукладная экономика, представленная различными формами собственности и видами хозяйствования, а также экономическими методами управления организациями и их сегментами предполагает коренные преобразования системы бухгалтерского учета с использованием отечественных прогрессивных методов и международного опыта учета в условиях рынка.

Бухгалтерский учет все больше и больше становится языком бизнеса и в Российской Федерации создаются предпосылки того, что в функции бухгалтеров будут входить не только ведение бухгалтерского учета, но и руководство и координация работ по составлению смет издержек производства, подготовке отчетной информации и ее интерпретации при принятии решений, не говоря уже об анализе данных и участии в выборе решений на базе различных вариантов.

Таким образом, в условиях рыночной экономики бухгалтерский учет любого экономического субъекта предпринимательства выходит далеко за пределы счетоводства и простой последовательной регистрации хозяйственных фактов.

Бухгалтерский учет в организациях должен осуществляться по определенным правилам в рамках общих требований и правил, утвержденных законодательными актами страны. Выбранные правила и варианты приемов должны быть закреплены документально, то есть оформлением учетной политики. По поводу трактовки указанного термина, а также содержания учетной политики среди отечественных экономистов нет единого мнения.

Так, в экономической литературе приводятся разные определения: «Учетная политика представляет собой совокупность принципов и правил, регламентирующих методические и организационные основы ведения бухгалтерского учета на предприятии в условиях действующей нормативной базы на данный момент времени» [73]; «... совокупность способов ведения бухгалтерского учета, избранных предприятием в качестве соответствующих условий хозяйствования» [13]; «... это совокупность конкретных методов и форм ведения бухгалтерского учета, объявляемая предприятием исходя из общепринятых правил и особенностей своей деятельности» [12]; «... выбор конкретных способов (вариантов) постановки учета соответствующих видов имущества и обязательств, исходя из условий хозяйствования и действующего законодательства» [11]; «... это выбор организацией

вариантов учета и оценки объектов учета, по которым разрешается вариантность, а также формы, техника ведения и организации бухгалтерского учета исходя из установленных допущений, требований и особенностей своей деятельности» [51] и др. Тем не менее, все авторы работ едины во мнении и имели целью наглядно показать, что учетная политика охватывает совокупность способов и приемов бухгалтерского учета.

Целесообразно также показать в определении содержания цель выбора и значение учетной политики. В этом отношении наиболее предпочтительными являются определения первое и последнее. В Положении по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации (ПБУ 1/98) (приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. №60н) учетная политика определяется: «... совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности». Данное определение совпадает с определением (в учебниках) метода бухгалтерского учета, так как при расшифровке перечисленных способов в нем представлены документирование и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, баланс и отчетность. Поэтому на практике часто возникает вопрос: учетная политика - это метод бухгалтерского учета или что-то иное? Это еще раз говорит о сложности точного и полного определения не только содержания, но и самого понятия «учетная политика».

В то же время следует отметить, что метод бухгалтерского учета как наука сложился более 500 лет тому назад, и никакой общественно-экономический строй, как показывает мировая практика, не может принципиально менять его, как и не может менять объективные экономические законы, действующие веками вне воли и сознания людей. Изменения же происходят только в техническом обеспечении и организационном плане с целью более рационального и эффективного использования (применения) метода (способов) бухгалтерского учета.

Международные стандарты (МСФО 1, МСБУ 1) для формирования учетной политики организации предусматривают не совокупность методов и способов бухгалтерского учета, а принципов и правил организации и технической основы реализации его способов (метода). Поэтому можно определить, что учетная политика представляет собой совокупность выбранных приемов и правил (вариантов) организации, методики и технологии реализации способов (метода) бухгалтерского учета в организации с целью формирования максимально оперативной, полной, объективной и достоверной финансовой и управленческой информации о ее деятельности [3].

Следует отметить также, что в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н) слово «способы» справедливо заменено словом «правила».

К основным правилам (вариантам) методики, организации и технической основы реализации способов (метода) бухгалтерского учета при формировании учетной политики организации относятся следующие:

- порядок и критерии разграничения средств труда в бухгалтерском учете на основные средства и материалы (средства в обороте);
- варианты погашения стоимости основных средств и нематериальных активов;
- варианты оценки сырья, материалов и других производственных запасов, незавершенного производства, товаров и готовой продукции;
- варианты учета затрат на производство продукции (работ, услуг), распределения косвенных расходов между объектами производства и калькуляции;
- порядок учета и отнесения на издержки производства (обращения) расходов будущих периодов;
- правила учета процесса реализации и варианты определения (признания) выручки от реализации продукции (работ, услуг), в том числе по

работам и услугам долгосрочного характера (по договорам на выполнение работ со сроком более одного года);

- варианты признания прибыли (дохода) от реализации продукции (работ, услуг);
- порядок создания резервов предстоящих расходов и платежей, а также резервов по сомнительным долгам и других резервов;
- варианты распределения издержек обращения на остаток товаров и реализацию;
- порядок учета, распределения (использования) прибыли, создания и использования резервного капитала и других резервов;
- порядок учета и отражения доходов будущих периодов и внереализационных доходов отчетного периода;
- порядок учета и оценки расчетов по кредитам банков и займам других организаций;
- варианты финансирования и учета затрат на ремонт основных средств;
- варианты отражения на счетах операций по заготовлению и приобретению материальных ценностей и выпуска готовой продукции;
- методы производственного и варианты сводного учета затрат на производство продукции (работ, услуг);
- формы бухгалтерского учета и порядок отражения в учете информации об имуществе, обязательствах, а также варианты отражения хозяйственных операций на счетах;
- порядок организации и проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств, учета и отражения излишков и недостат товарно-материальных ценностей, выявленных при инвентаризации;
- порядок оформления и представления внутрипроизводственной отчетности;
- варианты организации бухгалтерского учета в организации, внутренние правила и должностные инструкции;

- система внутривозвратного контроля организации и др.

Следует отметить, что выбор и исполнение выше перечисленных правил (вариантов) является обязательным. В условиях рыночной экономики это особенно важно. В современных условиях учет должен отражать достоверную и полную информацию об имущественном и финансовом состоянии организации, которая необходима не только для принятия решений, но и должна быть доступной и понимаемой всеми заинтересованными субъектами. Несоблюдение же указанных правил (вариантов) искажает картину имущественного и финансового положения организации и трактуется как неправильное ведение бухгалтерского учета. Необходимо также отметить, что общепринятые правила (варианты) - не стопроцентная унификация учетного процесса. Они устанавливают основные моменты в построении системы учета.

При формировании учетной политики организации по конкурентному направлению (вопросу) ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного варианта из нескольких допускаемых законодательными и нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Если указанная система не устанавливает варианты ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу, то при формировании учетной политики организация самостоятельно осуществляет разработку соответствующего варианта, исходя из действующих законоположений по бухгалтерскому учету.

При формировании учетной политики необходимо исходить из допущений и требований, приведенных в ПБУ 1/98 (см. параграф 2.3). Правильность понимания допущений (возможных предположений) и в соответствии с ними выбора учетной политики имеет важное значение. От нее зависит полнота учета хозяйственных операций и процессов в организации, достоверность показателей отчетности, а также формирование объективной и более реальной информации об имущественном состоянии,

уровне финансовой устойчивости и платежеспособности организации. Поэтому учетная политика организации всегда находится в центре внимания всех заинтересованных сторон (внешних и внутренних пользователей информации).

Следует отметить, что многие методические, технические и другие аспекты бухгалтерского учета, разрешенные в качестве инвариантности, при выборе учетной политики носят скорее декларативный характер, мало пригодны для решения каких-либо задач бухгалтерского учета или не могут быть использованы в практической деятельности (счетоводстве). Например, практически невозможно в сельском хозяйстве применять счет 97 «Расходы будущих периодов» для предварительного учета и последующего равномерного списания на себестоимость продукции затрат на ремонт основных средств. Другой пример, когда в сельском хозяйстве нет возможности использовать в отношении производственных запасов собственного производства (кормов, семян), такие варианты оценки, как ЛИФО, ФИФО или же их применение практически ничего не дает, то есть, не меняет прошлую (историческую) оценку. Принятые законодательные акты по бухгалтерскому учету и отчетности в РФ, особенно Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, разработанные на основе Международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, не полностью соблюдают общепризнанные требования и принципы бухгалтерского учета. Некоторые аспекты бухгалтерского учета, определенные из опыта организации учета в развитых странах, приняты в отечественных стандартах в искаженной или неполной (не доведенной до разумного конца) вариантности. В качестве примера можно привести то, что в бухгалтерском учете не созданы механизмы отражения потенциальных доходов и расходов, постоянных и условно-постоянных расходов (их в отечественной практике учета распределяют на объекты производства и калькуляции или списывают на расходы по обычным видам деятельности), а также механизмы создания и учета системы страхования, учета и списания

отклонений от учетных цен и т.д. В методологическом и методическом плане до сих пор четко не определены функции бухгалтерского учета, и каким образом эти функции должны осуществляться, спорным является также перечень основополагающих принципов бухгалтерского учета и другие звенья развития его содержания и формы.

Учетная политика, являющаяся инструментарием реализации способов и приемов метода бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущий группировки, итогового обобщения), может отличаться в разных организациях.

Варианты и правила оценки и учета фактов хозяйственной жизни, приемлемые для системы управления одной организацией и полезные для неё, могут отрицательно повлиять на результаты другой организации или оказаться абсолютно бесполезными для нее. Так, оценка материалов, списываемых на издержки производства (обращения), может производиться либо по варианту оценки ФИФО, либо - ЛИФО или по средневзвешенной себестоимости, себестоимости каждой единицы.

В организациях, перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, использование стандарта оценки ЛИФО приведет к резкому росту себестоимости производимой ими продукции в отчетном периоде и снижению спроса и конкурентноспособности на рынке перед аналогичной импортной продукцией и тем самым может поставить организацию на грань банкротства. В то же время использование данного стандарта в других организациях (у которых на продукцию при реализации действует государственное ограничение цен), например, в организациях, занимающихся продажей и перепродажей вино-водочных, хлебо-булочных и т.п. изделий, будет способствовать увеличению торговой наценки и снижению налогооблагаемой базы.

Точно также на конечные результаты деятельности организации могут повлиять использование различных вариантов начисления амортизации по

основным средствам, определения выручки и признания прибыли от реализации продукции и др.

Как уже говорилось, учетная политика формируется на основе понимания совокупности основополагающих принципов, допущений и выбора правил, что требует комплексного подхода с целью максимальной их оптимизации. Поэтому следует при выборе учетной политики организации учитывать основные влияющие на ее эффективность использования и практическую значимость факторы: форму собственности и организационно-правовой статус организации (государственная или частная собственность, акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью и т.д.); отраслевую принадлежность и вид деятельности (промышленность, строительство, торговля, сельское хозяйство, посредническая деятельность и т.д.); организационную структуру управления и наличие структурных подразделений (бригад, цехов, филиалов, представительств и др.); объемы деятельности и размеры организации; уровень свободы действия в вопросах ценообразования, поставок продукции; цели и задачи экономического развития организации на долгосрочную перспективу, программы инвестиций и их направленность; окупаемость расходов (затрат) доходами; уровень развития квалификации административного персонала и бухгалтерской службы, состояние хозяйственного, налогового и бухгалтерского законодательства, возможные их изменения. Только системный анализ и учет всех факторов может способствовать обоснованной разработке и оптимизации учетной политики организации.

Учетная политика на текущий год утверждается приказом (или другими распорядительными документами) по организации в конце предшествующего года, вводится с 1 января текущего года. При этом принципы и правила ведения бухгалтерского учета, отработанные организацией при формировании учетной политики, применяются всеми структурными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места расположения.

Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Российской Федерации, могут выбрать учетную политику и вести бухгалтерский учет исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат международным стандартам финансовой отчетности, разработанным Комитетом по международным стандартам учета и финансовой отчетности.

Вновь созданная организация оформляет избранную им учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Изменения в учетной политике в течение текущего года допускаются в случаях: реорганизации экономического субъекта (слияния, разделения, присоединения); смены собственников; изменения законодательства Российской Федерации или в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета. Последствия изменений в учетной политике, не связанные с изменением законодательства Российской Федерации, должны быть оценены в стоимостном выражении.

Принятая учетная политика организации должна обеспечивать целостность системы бухгалтерского учета. Поэтому, как указывалось выше, она должна охватывать все необходимые аспекты учетного процесса. Принятая учетная политика организации оформляется письменно приказом, распоряжением, решением или другим документом руководителя организации.

Отдельные экономисты считают, что каждый вариант из общих правил организации, методики и техники ведения бухгалтерского учета должен быть оформлен отдельным приказом руководителя организации. Причем рекомендуют принимать и использовать необходимые варианты из общих правил организации, методики и техники ведения бухгалтерского учета в любое время (период) текущего отчетного года, т.е. по мере необходимости. Однако законодательная база по данной проблеме показывает обратное:

учетная политика должна быть принята организацией в начале года и при необходимости в неё можно внести изменения, но только с начала нового отчетного года, о чем обязательно указывается в пояснительной записке к годовому отчету за предшествующий год.

Целесообразно при оформлении учетной политики предусмотреть все методические аспекты, а также основные организационно-технические аспекты учетной политики по возможности в одном распорядительном документе. Другие организационно-технические моменты бухгалтерского учета, которые невозможно излагать отдельными пунктами в указанном распорядительном документе руководителя организации, например, схемы и графики документооборотов, структура бухгалтерии и бухгалтерской службы, проекты постановки учета, положения внутрихозяйственного учета, отчетности и контроля и т.п., должны оформляться приложениями к раскрываемой (формируемой) части учетной политики. Однако это не означает вынесение за пределы учетной политики организационного и технического аспектов системы учета. Только рассмотрение системы учета в совокупности и во взаимосвязи ее методической, технической и организационной сторон может обеспечить правильный (оптимальный) выбор и обоснование учетной политики организации.

Опыт последних лет (во многих экономических субъектах, подтвержденный аудиторскими проверками) показывает, что выбранная учетная политика организации должна быть предварительно рассмотрена и одобрена протокольным решением коллектива бухгалтерской службы, учредителей (собственников) и совета директоров, а после этого утверждена руководителем организации. Данное требование диктуется тем, что выбранная учетная политика, как уже отмечалось выше, влияет не только на уровень эффективности реализации метода (способов) бухгалтерского учета, но и на финансовое состояние организации, рациональное использование средств, оперативность и правильность принятия управленческих решений в пользу организации и т.д.

Кроме того, согласно Федеральному закону Российской Федерации «О бухгалтерском учете» и Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, ответственность за правильность организации бухгалтерского учета несет руководитель организации. Однако практика показывает, что из-за низкого уровня знаний руководителей в области бухгалтерского учета многие организации платят штрафные (финансовые) санкции по налогам в бюджет и обязательным платежам во внебюджетные фонды, имеют нерациональные издержки, проводят необоснованное (в ущерб организации) распределение средств и использование доходов и т.д. Поэтому целесообразно предварительное коллективное рассмотрение (обсуждение) того или иного методического, технического и организационного аспекта при выборе учетной политики организации. После утверждения руководителем организации, учетная политика и приложения к ней должны быть доведены до каждого бухгалтера и других работников организации, отвечающих за оформление хозяйственных операций и представление оперативной, полной и достоверной информации. Целесообразно в указанный период проведение учебно - консультационного семинара среди работников бухгалтерской службы, менеджеров и других, ответственных за информацию, работников.

Ниже приводится примерный проект и форма оформления учетной политики организации, который состоит из 4-х разделов: общие положения; выбранные варианты правил методики учета; выбранные варианты правил техники учета; организация бухгалтерского учета.

УТВЕРЖДАЮ

руководитель организации

Ф.И.О.

ПОЛОЖЕНИЕ

об учетной политике (по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности) _____ на 200__ г.
наименование организации

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1.1. Бухгалтерский _____ учет _____ в _____
наименование организации

ведется согласно Федеральному закону Российской Федерации «О бухгалтерском учете», Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и другим нормативным (инструктивным) документам с учетом последующих изменений и дополнений в них.

- 1.2. Основными задачами бухгалтерского учета в организации являются:
- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям;
 - обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
 - предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

- 1.3. Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации.
- 1.4. Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от нее руководителем организации.
- 1.5. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.
- 1.6. Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

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

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

- 1.7. В случае разногласий между руководителем и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного разрешения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.
- 1.8. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) на основе натуральных и трудовых измерителей в стоимостном выражении в валюте Российской Федерации – в рублях. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке.

Первичные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

- 1.9. В бухгалтерском учете организации текущие затраты на производство, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются отдельно. Отдельно учитываются также текущие затраты и расходы будущих отчетных периодов, затраты, связанные с осуществлением различных видов деятельности, видов производств, производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

2. ВЫБРАННЫЕ ВАРИАНТЫ ПРАВИЛ МЕТОДИКИ УЧЕТА

- 2.1. В организации не относятся к основным средствам, а относятся к материалам и учитываются в составе средств в обороте, часть материально-производственных запасов: используемые в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев, независимо от их стоимости; иные предметы, установленные исходя из правил положений по бухгалтерскому учету (приложение списка названий).
- 2.2. В организации к основным средствам относится часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции (работ, услуг), либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев и другие средства труда (сельскохозяйственные машины и орудия, рабочий и продуктивный скот, оружие, строительный механизированный инструмент), установленные исходя из правил положений по бухгалтерскому учету (приложение списка названий).
- 2.3. Стоимость материалов, переданных в производство, погашается организацией путем списания в расход.
- 2.4. Стоимость основных средств организации погашается путем начисления амортизации. Начисление амортизации объектов основных

средств производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации:

- 1) линейным способом;
- 2) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг);
- 3) способом уменьшаемого остатка;
- 4) способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

2.5. К нематериальным активам относятся активы, не имеющие натурально-вещественную форму и используемые в хозяйственной деятельности организации период, превышающий 12 месяцев, а также приносящие доход.

2.6. Стоимость нематериальных активов организации, чья стоимость с течением времени падает, погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока использования:

- 1) линейным способом, в течение срока их полезного использования;
- 2) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) в течение срока их полезного использования;
- 3) линейным способом, в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации);
- 4) способом уменьшаемого остатка, в течение срока их полезного использования.

Стоимость нематериальных активов организации, чья стоимость с течением времени не падает, а также стоимость объектов, приносящая прибыль (доход), который с течением времени не уменьшается, не подлежит амортизации (приложение списка таких активов).

2.7. Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по:

- 1) фактическим затратам для застройщика (инвестора);

- 2) фактической оплаты долей общей долевой собственности для долевого (инвестора).
- 2.8. Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. По долговым ценным бумагам разница между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью относится:
- 1) на финансовые результаты равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода;
 - 2) на финансовые результаты при принятии ценных бумаг к бухгалтерскому учету.
- 2.9. В организации, с целью определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, используется вариант оценки материалов: 1) по средневзвешенной себестоимости; 2) по себестоимости единицы приобретения материалов; 3) по себестоимости первых по времени приобретения (ФИФО); 4) по себестоимости последних по времени поступления (ЛИФО).
- 2.10. Товары, приобретенные для реализации и сбыта учитываются: 1) по покупной стоимости; 2) по продажной стоимости. При продаже (отпуске) товаров их стоимость списывается с применением варианта оценки: 1) по себестоимости единицы товаров; 2) по средней себестоимости; 3) по себестоимости первых по времени приобретения (ФИФО); 4) по себестоимости последних по времени приобретения (ЛИФО).
- 2.11. В организации для группировки затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции и формирования производственного результата используется: 1) традиционно-калькуляционный вариант учета затрат на производство; 2) вариант - учет прямых затрат по системе «Директ-Костинг»; 3) вариант учета стандартных затрат по системе «Стандарт-Кост».

- 2.12. Готовая продукция отражается в балансе: 1) по фактической полной производственной себестоимости; 2) по фактической сокращенной (частичной) производственной себестоимости; 3) по нормативной (плановой) полной производственной себестоимости; 4) по нормативной (плановой) сокращенной (частичной) производственной себестоимости.
- 2.13. Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги отражаются в бухгалтерском балансе: 1) по фактической полной себестоимости; 2) по плановой (нормативной) полной себестоимости.
- 2.14. В организации расходы будущих периодов в учете отражаются отдельной статьей и относятся на издержки производства (обращения) в течение срока, к которому они относятся: 1) равномерно; 2) пропорционально объему продукции; 3) другим способом. В отдельных организациях - горно-добывающих, в организациях с сезонным характером производства, а также по порядку включения в себестоимость продукции расходов на освоение новых производств, затраты на рекультивацию земель и восстановление их плодородия необходимо руководствоваться отраслевыми методическими рекомендациями «По планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работа услуг)».
- 2.15. Незавершенное производство: 1) в массовом и серийном производстве отражается в балансе: а) по фактической производственной себестоимости; б) по нормативной (плановой) себестоимости; в) по прямым статьям затрат; г) по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов; 2) при единичном производстве продукции – по фактически произведенным затратам.
- 2.16. Калькуляционным периодом и периодом определения финансовых результатов организации является: 1) конец отчетного месяца; 2) конец отчетного квартала; 3) конец отчетного года (в сельскохозяйственных организациях); 4) этап технологического

процесса или цикл технологического процесса, передела.

- 2.17. В организации выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется: 1) по мере оплаты покупателями (заказчиками) расчетных документов; 2) по иному моменту (отличный от общего порядка) возникновения права собственности у потребителя по договору; 3) по общему порядку, то есть по моменту отгрузки продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов.
- 2.18. Финансовые результаты (прибыль, убыток) от реализации продукции (работ, услуг) и других средств организации определяются: 1) за ту часть отгруженной продукции (работ, услуг) и других средств, за которую поступила денежная выручка или натуральная выручка (при бартерных сделках и взаиморасчетах); 2) за всю отгруженную продукцию (работ, услуг, средств), независимо от поступления денежной или натуральной выручки, по предъявлению счетов к оплате.
- 2.19. В организации по работам и услугам долгосрочного характера (по договорам на выполнение работ со сроком более одного года) финансовые результаты определяются: 1) после полного завершения работ по договору; 2) после завершения каждого этапа работ по договору.
- 2.20. В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства (обращения) отчетного года организация:
- 1) создает резервы: а) на предстоящую оплату отпусков работникам;
 - б) на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет работникам;
 - в) на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
 - г) расходов на ремонт основных средств;
 - д) производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;

е) предстоящих затрат на ремонт предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;

ж) на выплату вознаграждений по итогам работы за отчетный год;

з) резерв средств для финансирования предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;

и) на покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством;

2) не создает резервы.

2.21. Организация по дебиторским задолженностям, которые признаются сомнительными долгами и с учетом вероятности их погашения:

1) создает резервы по сомнительным долгам;

2) не создает резервы по сомнительным долгам.

2.22. Организация за счет прибыли и других источников:

1) создает резервный капитал;

2) не создает резервный капитал.

2.23. Чистая прибыль организации распределяется и используется:

1) согласно порядку, определенному учредительными документами организации;

2) согласно дополнительным решениям учредителей или акционеров организации.

2.24. Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в учете и отчетности отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы включаются в результаты хозяйственной деятельности при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

2.25. Займы и кредиты, полученные организацией, оцениваются:

1) с учетом процентов, причитающихся к уплате на конец отчетного

- периода по договорам;
- 2) с учетом процентов, причитающихся в целом к уплате на конец полного срока погашения задолженности по договорам;
- 3) без учета процентов.

3. ВЫБРАННЫЕ ВАРИАНТЫ ПРАВИЛ ТЕХНИКИ УЧЕТА

- 3.1. В организации бухгалтерский учет ведется по: 1) упрощенной форме; 2) мемориально-ордерной форме; 3) журнально-ордерной форме; 4) машиноориентировочной форме; 5) смешанной журнально-ордерной и упрощенной формах учета; 6) автоматизированной форме.
- 3.2. Организация ведет учет имущества, обязательств и хозяйственных операций: 1) способом двойной записи; 2) по простой системе.
- 3.3. Организация ведет учет имущества, обязательств и хозяйственных операций: 1) в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета; 2) в соответствии с Рабочим (выбранным) планом счетов бухгалтерского учета; 3) без использования счетов бухгалтерского учета - по принципу «доход-расход».
- 3.4. Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а также расчеты (справки) бухгалтерии и документы произвольной формы.
- 3.5. Имущество организации, обязательства и хозяйственные операции для отражения в бухгалтерском учете и отчетности оцениваются в денежном выражении путем суммирования фактических производственных расходов в рублях. При этом допускается округление сумм до целых рублей с последующим отнесением разниц на результаты хозяйственной деятельности.
- 3.6. Затраты на ремонт основных средств списываются: 1) непосредственно на себестоимость продукции (работ, услуг); 2) за счет созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств; 3) на расходы будущих периодов с целью равномерного включения в

себестоимость продукции (работ, услуг).

- 3.7. Учет заготовления и приобретения материалов и иных аналогичных ресурсов ведется: 1) с использованием счетов 15 и 16; 2) без использования счетов 15 и 16 на счетах 10, 41 и др.; 3) без использования счетов 10, 41 и др. на счетах 15 и 16; 4) на счете 10 (малые организации, крестьянские хозяйства);
- 3.8. Учет готовой продукции ведется: 1) на счете 43 «Готовая продукция»; 2) на счете 10 «Материалы» (малые организации, крестьянские хозяйства);
- 3.9. Возвратные отходы по материалам отражаются: 1) на дебете счета 10 в корреспонденции с кредитом счета 91 (с одновременной корректировкой затрат методом «красного сторно»); 2) на дебете счета 10 в корреспонденции с кредитом счета 91; 3) на кредите счета 10 и дебете затратных счетов методом «красного сторно».
- 3.10. Излишне созданные резервы предстоящих расходов и платежей корректируются в конце года: 1) путем снижения затрат (себестоимости продукции, работ, услуг) методом «красного сторно» (Д-20, К-96); 2) путем зачисления в прибыль организации (Д-96, К-99); 3) отражаются в балансе на конец отчетного года как остатки резервов, переходящих на следующий год исходя из правил, установленных нормативными актами.
- 3.11. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) ведется по: 1) нормативному методу; 2) попередельному методу; 3) попроцессному методу; 4) позаказному методу.
- 3.12. Учет выпуска продукции ведется: 1) с использованием счета 40; 2) на счете 43 без использования счета 40; 3) на счете 40 без использования счета 43.
- 3.13. Косвенные расходы распределяются между объектами производства (учета) и калькуляции: 1) пропорционально нормативным (плановым) величинам косвенных расходов; 2) пропорционально затратам на

- оплату труда производственных работников; 3) пропорционально материальным затратам; 4) пропорционально сумме всех основных затрат за минусом стоимости сырья и материалов; 5) дифференцированным способом с использованием коэффициентов.
- 3.14. Сводный учет затрат на производство продукции (работ, услуг) ведется:
- 1) по бесполуфабрикатному варианту;
 - 2) по полуфабрикатному варианту.
- 3.15. Общехозяйственные расходы: 1) распределяются между объектами производства (учета) и калькуляции аналогично п.3.13; 2) распределяются между отдельными видами деятельности (производство, торговля и т.п.) пропорционально сумме всех основных издержек производства (обращения) или стоимости продукции по ценам реализации; 3) списываются общей суммой на дебет счета 90 (любая организация) или 99 (инвестиционные фонды).
- 3.16. Себестоимость единицы продукции организации калькулируется (исчисляется): 1) нормативным методом; 2) путем прямого деления затрат на количество продукции (работ, услуг); 3) коэффициентным методом; 4) смешанным методом (коэффициентным, прямым); 5) путем определения себестоимости побочной продукции по затратам на ее производство исходя из нормативных (плановых) их величин; 6) разными методами для финансового и управленческого учета.
- 3.17. Издержки обращения (завозные расходы) распределяются на остаток товаров и реализацию: 1) пропорционально покупной стоимости товаров; 2) пропорционально стоимости товаров по продажным ценам; 3) пропорционально количеству товаров.
- 3.18. Внепроизводственные (коммерческие) расходы: 1) учитываются и списываются традиционным способом; 2) общей суммой списываются на дебет счета 90 или 99.
- 3.19. Учет начисления амортизации по нематериальным активам ведется: 1) с использованием счета 05; 2) без использования счета 05 путем

кредитования счета 04.

- 3.20. Курсовые разницы по валютным счетам и операциям в иностранной валюте: 1) отражаются на счете 91; 2) предварительно накапливаются на счете 98 (или 97): а) списываются в конце года на счет 91; б) списываются равномерно в течение отчетного года на счет 91.
- 3.21. Прибыль организации используется: 1) путем предварительного распределения и учета на счетах 84, 80, 82; 2) без предварительного распределения и учета на счетах 91, 99.
- 3.22. В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организация проводит инвентаризацию имущества и финансовых обязательств: 1) согласно Методическим указаниям по инвентаризации (приказ Министерства финансов РФ от 13 июня 1995г. № 49); 2) согласно порядку и срокам проведения, установленных организацией самостоятельно (приложение).
- 3.23. Выявленные излишки товарно-материальных ценностей, основных и денежных средств приходятся и зачисляются на результаты хозяйственной деятельности того месяца, в котором была закончена инвентаризация.
- 3.24. Недостача товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. При этой разнице между взыскиваемой суммой и балансовой стоимостью ценностей отражается: 1) на кредите счета 91 при получении решения суда об их взыскании или признании должником задолженности; 2) на кредите счета 98 по мере возникновения задолженности и на финансовые результаты списываются по мере получения средств от виновных лиц.

Если же виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты.

Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной

убыли относятся: 1) на издержки производства (обращения) того месяца, в котором было принято решение (обоснование); 2) на расходы будущих периодов с целью равномерного включения их в себестоимость продукции в течении отчетного периода.

Внутрипроизводственная отчетность составляется, оформляется и представляется согласно внутренним положениям составления и представления отчетности, а также согласно схемам документооборотов.

4. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- 4.1. Бухгалтерский учет в организации осуществляется: 1) бухгалтерией организации; 2) бухгалтером организации; 3) аудитором или аудиторской фирмой; 4) соответствующим специалистом на договорных началах; 5) руководителем организации.
- 4.2. Бухгалтерский учет организован по: 1) централизованной форме; 2) децентрализованной форме; 3) смешанной форме.
- 4.3. Организация ведет: 1) бухгалтерский учет; 2) финансовый и управленческий учет; 3) финансовый, управленческий и стратегический учет.
- 4.4. Структура бухгалтерской службы, численность работников отдельных бухгалтерских подразделений определяется внутренними правилами и должностными инструкциями организации (приложение).
- 4.5. Для обеспечения сохранности имущества, соблюдения законности и целесообразности (финансово-хозяйственной деятельности), а также достоверности учетных и отчетных данных в организации осуществляется внутривозвратный контроль: 1) администрацией и специалистами организаций; 2) службой (отделом) внутреннего аудита (контроля); 3) ревизионной комиссией организации; 4) внешним аудитором, аудиторской фирмой на договорной основе; 5) соответствующим специалистом на договорных началах; 6) наблюдательным советом организации.
- 4.6. В организации создается система внутривозвратных регламентов и

регуляторов (положений) по: разделении функций по ведению бухгалтерского учета; установлении ответственности каждого работника организации; порядку утверждений; использованию бланков строгой отчетности организации хранения ценностей и их проверки; повышению квалификации работников; организации внутреннего аудита и службы информационной безопасности (приложения).

Рассмотрено и одобрено решением собрания коллектива бухгалтерской службы, учредителей (Совета директоров)

Протокол № ____ от «____» _____ 200 ____ г.

Председатель собрания _____
(подпись)

Секретарь собрания _____
(подпись)

Примечание: Из перечисленных в пунктах данного проекта аспектов конкретная организация выбирает необходимые варианты. Приведен примерный проект учетной политики, а поэтому не стоит использовать текст всего проекта для своей организации. В учетную политику конкретной организации надо включать только те варианты и вопросы из перечисленной совокупности, которые необходимы и полезны для управления. При этом следует учитывать специфические особенности деятельности организации и другие влияющие факторы.

10.5. Национальные и международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности

С принятием Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и нового Плана счетов бухгалтерского учета в России бухгалтерский учет существенно приблизился к международным учетным стандартам. В учетную практику введены новые объекты учета, учетные принципы и требования к нему, бухгалтерская отчетность по форме и структуре приближена к финансовой отчетности западных стран.

Однако адаптация бухгалтерского учета и отчетности в России к международным учетным стандартам сопряжена с определенными трудностями и проблемами. Эти трудности и проблемы следующие:

- выбор системы бухгалтерского учета из вариантов англо - американско - голландской и континентальной. Первая система ориентирована на потребности инвесторов и кредиторов, является гибкой и либеральной с точки зрения регламентации. Вторая система отличается большой регламентацией бухгалтерского учета и отчетности на государственном уровне. В России исторически государство жестко регламентирует порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности. Поэтому для нее более приемлема континентальная система бухгалтерского учета или же смешанная система;

- установление соотношения правил ведения бухгалтерского учета и налогообложения. Чтобы избежать зависимости системы бухгалтерского учета от постоянных изменений в налоговой системе, необходимо или использовать элементы интегрированного учета, либо изменить систему налогообложения в сторону ее упрощения и сокращения количества налогов;

- разработка и принятие своих национальных стандартов бухгалтерского учета, в которых предусмотрены к использованию наиболее оптимальные сочетания отечественных традиций, способов и правил бухгалтерского учета с правилами и требованиями международных стандартов бухгалтерского учета.

Стандарт бухгалтерского учета представляет собой совокупность основных правил, устанавливающих единый порядок учета определенного объекта или определенной их группы.

Стандарты бухгалтерского учета в России называются положениями и призваны конкретизировать закон «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, понятийный аппарат бухгалтерского учета и др. К стандартам разрабатываются методические рекомендации, которые конкретизируют учетные стандарты (положения) в соответствии с отраслевыми особенностями и другими факторами.

В настоящее время в России разработаны и утверждены приказами Министерства финансов Российской Федерации более 20 положений (стандартов) бухгалтерского учета. Некоторые из этих стандартов зарегистрированы в Министерстве юстиции Российской Федерации и являются законами второго уровня регулирования бухгалтерского учета в РФ. Ниже приведен перечень утвержденных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету.

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98). Утверждено приказом Минфина РФ от 09.12.1998г. № 60н (в редакции приказа Минфина РФ от 30.12.1999г. № 107н).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94). Утверждено приказом Минфина РФ от 20.12.1994г. № 167.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000). Утверждено приказом Минфина РФ от 10.01.2000г. № 2н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.1999г. № 43н.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001г. № 44н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001г. № 26н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98). Утверждено приказом Минфина РФ от 25.11.1998г. № 56н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/98). Утверждено приказом Минфина РФ от 25.11.1998г. № 57н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 32н (в редакции приказа Минфина РФ от 30.12.1999г. № 107н).
10. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 33н (в редакции приказа Минфина РФ от 30.12.1999г. № 107н).
11. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000). Утверждено приказом Минфина РФ от 13.01.2000г. № 5н.
12. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000). Утверждено приказом Минфина РФ от 27.01.2000г. № 11н.
13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000). Утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000г. № 92н.
14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000). Утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000г. № 91н.
15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01). Утверждено приказом Минфина РФ от 02.08.2001г. № 60н.

16. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02). Утверждено приказом Минфина РФ от 02.07.2002г. № 66н.
17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно - исследовательские, опытно – конструкторские и технологические работы » (ПБУ 17/02). Утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002г. № 115н.
18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). Утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002г. № 114н.
19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02). Утверждено приказом Минфина РФ от 10.12.2002г. № 126н и др.

Несмотря на то, что приведенные национальные стандарты (положения, ПБУ) максимально приближены к требованиям международных стандартов бухгалтерского учета, не обеспечивается возможность полной трансформации этих стандартов, хотя этот вопрос в последнее время становится все более актуальным для отдельных организаций.

Трансформация в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета (МСФО) финансовой отчетности является одним из важнейших шагов, открывающих российским организациям возможность приобщения к международным рынкам капитала. Если организация имеет соответствующую отчетность, она получает доступ к источникам средств, необходимых для ее развития. Кроме того, на российском рынке действует большое количество компаний с иностранными инвестициями, которым трансформированная финансовая отчетность необходима для включения в консолидированную отчетность материнских компаний.

Отчетность, трансформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью, раскрываемостью и полезностью для пользователей.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов компаний во всем мире. Они позволяют сократить расходы компаний на подготовку своей отчетности и снизить затраты по привлечению капитала.

Разработкой и совершенствованием международных стандартов учета занимается специальная организация – Комитет по международным учетным стандартам (КМСФО), созданный 29 июня 1973 года. Деятельность Комитета направляется советом, состоящим из представителей 13 стран и 4 организаций.

Комитет по международным учетным стандартам формирует и публикует стандарты бухгалтерского учета, а также способствует их внедрению и соблюдению. Кроме того, Комитет проводит общую работу по улучшению и гармонизации правил, стандартов бухгалтерского учета и методик составления финансовых отчетов.

К концу 2004 года КМСФО разработал и опубликовал 41 международный стандарт финансовой отчетности, которые уже применяются или будут применяться в последующих отчетных периодах.

Перечень международных стандартов приведен ниже. Данная система охватывает все основные вопросы, связанные с составлением финансовой отчетности организации.

ПЕРЕЧЕНЬ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

МСФО 1	«Представление финансовой отчетности»
МСФО 2	«Запасы»
МСФО 4	«Учет амортизации»
МСФО 7	«Отчет о движении денежных средств»
МСФО 8	«Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике»
МСФО 9	«Затраты на исследования и разработки»

- МСФО 10 «Условные события и события произошедшие после отчетной даты»
- МСФО 11 «Договоры подряда»
- МСФО 12 «Налоги на прибыль»
- МСФО 14 «Сегментная отчетность»
- МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен»
- МСФО 16 «Основные средства»
- МСФО 17 «Аренда»
- МСФО 18 «Выручка»
- МСФО 19 «Вознаграждение работникам»
- МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи»
- МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов»
- МСФО 22 «Объединение компаний»
- МСФО 23 «Затраты по займам»
- МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»
- МСФО 25 «Учет инвестиций»
- МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения»
- МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании»
- МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»
- МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»
- МСФО 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов»
- МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»
- МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»
- МСФО 33 «Прибыль на акцию»
- МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

- МСФО 35 «Прекращенная деятельность»
МСФО 36 «Обесценение активов»
МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»
МСФО 38 «Нематериальные активы»
МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
МСФО 40 «Инвестиционная собственность»
МСФО 41 «Сельское хозяйство»

Каждый стандарт содержит следующую информацию:

- объект учета – дается определение объекта учета и основных понятий, связанных с этим объектом;
- признание объекта учета – дается описание критериев отнесения объектов учета к различным элементам отчетности;
- оценка объекта учета – приводятся рекомендации по использованию методов оценки и требований к оценке различных элементов отчетности;
- отражение в финансовой отчетности – раскрытие информации об объекте учета в различных формах финансовой отчетности.

Не все международные стандарты являются действующими. Некоторые стандарты были упразднены (МСФО 3, 5, 6, 13), другие заменены новыми (МСФО 4, 8, 27, 31, 36). Действующие стандарты постоянно пересматриваются. Во многие стандарты были внесены уточнения в связи с появлением МСФО 39 «Финансовые инструменты: признанные и оценка» и МСФО – 40 «Инвестиционная собственность» (МСФО 25, 27, 28, 31).

В последние годы Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета разрабатывается отдельные отраслевые стандарты. Так, наряду с МСФО 30, посвященным информации финансовой отчетности банков и других аналогичных финансовых институтов, появился международный стандарт финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство».

Структура каждого МСФО включает: введение, раскрывающее содержание стандарта; определение основных понятий и терминов;

пояснение определения и терминов; раскрытие методологии; практическая реализация положений стандартов; дата вступления в силу.

11. РУКОВОДСТВО БУХГАЛТЕРСКИМ УЧЕТОМ И ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА БУХГАЛТЕРА

11.1. Руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации

Важнейшей предпосылкой правильной организации бухгалтерского учета в современных условиях является государственное руководство бухгалтерским учетом. Государственное руководство бухгалтерским учетом обеспечивает единообразие подхода к однородным хозяйственным процессам, единство их оценки и отражения в учете, унификации учетных документов, регистров бухгалтерского учета и форм отчетности, что способствует наиболее рациональной организации и экономному расходованию средств на ведение бухгалтерского учета.

Отдельные вопросы методического руководства бухгалтерским учетом целесообразно делегировать общественным организациям бухгалтеров, например, Институту профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, Ассоциации бухгалтеров и аудиторов СНГ и др. К этим вопросам методического руководства можно отнести: разработка методологии бухгалтерского учета; внедрение в практику новых норм и методов организации учета и т.п.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации. Методологическим же центром по бухгалтерскому учету является Министерство финансов РФ, который разрабатывает и издает нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности, обязательные к исполнению всеми организациями.

Органы, которым федеральными законами представлено право регулирования бухгалтерского учета (Центральный банк РФ, Федеральная служба по надзору за страховой деятельностью и различные ведомства), руководствуясь законодательством РФ, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

- а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие общие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;
- в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов Российской Федерации. При разработке нормативных актов Минфин РФ тесно взаимодействует с заинтересованными ведомствами через Методологический совет по бухгалтерскому учету и отчетности.

Методологический совет разрабатывает концепции бухгалтерского учета и отчетности, проекты положений (стандартов) и других документов нормативного регулирования бухгалтерского учета.

В регулировании бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в России важная роль отводится Государственной Думе, разрабатывающей и принимающей законодательные акты по бухгалтерскому учету. В составе Государственной Думы действует Экспертный совет, который разрабатывает проекты законов по аудиту, бухгалтерскому учету, статистике и проводит экспертизы законопроектов, содействие их реализации и др.

В работе вышеназванных Экспертного и Методологического советов большую помощь призваны оказать общественные организации, и прежде всего ассоциации бухгалтеров и аудиторов РФ и стран Содружества, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России и Международный консультативный комитет по бухгалтерскому учету и аудиту в РФ. Эти организации оказывают большое содействие в разработке программ и мероприятий по подготовке и переподготовке аудиторских и бухгалтерских кадров, а также в разработке нормативных документов по бухгалтерскому учету и аудиту и норм профессиональной этики и др.

11.2. Профессия и профессиональная этика бухгалтера

Бухгалтерский учет породил интересную, творческую и хорошо оплачиваемую профессию. В большинстве средних и крупных организаций бухгалтерский аппарат является самым многочисленным и делится в основном – на счетоводов и учетчиков, которые ведут подробные оперативные регистры, и дипломированных бухгалтеров высшей квалификации, которые решают, как должны быть представлены статьи в отчетности, составляют и интерпретируют ее, подготавливают специальные анализы, разрабатывают и управляют системами движения информации и удостоверяются в ее точности. Бухгалтерские отчеты многих организаций проверяются независимыми аудиторами. В настоящее время многие бухгалтера, работающие в организациях различных отраслей, прошли специальную аттестацию и получили аттестат профессионального бухгалтера. Они являются членами Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов осуществляет сертификацию (аттестацию) дипломированных специалистов бухгалтерского учета. В состав данного Института входят также многие преподаватели бухгалтерского учета высших учебных заведений, которые также прошли аттестацию на звание профессионального бухгалтера и профессионального преподавателя.

Лица бухгалтерской профессии в настоящее время специализируются по следующим областям: 1) бухгалтерский учет в коммерческих организациях; 2) бухгалтерский учет в банках и других кредитных организациях; 3) бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях; 4) педагогическая деятельность; 5) независимая деятельность.

Бухгалтерский учет – это сложная функция дипломированных бухгалтеров, основная ответственность за организацию бухгалтерского учета лежит на руководителе организации. Однако одним из главных должностных лиц и главных специалистов в любой организации является главный бухгалтер (контролер).

В Российской Федерации инструментом общественного регулирования (саморегулирования) деятельности членов Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов (ИПБ) является «Кодекс этики члена Института профессиональных бухгалтеров России» (утвержден Президентским советом ИПБ России от 24 мая 1999 г. № 21).

Данный Кодекс базируется на Кодексе этики профессиональных бухгалтеров («Code of ethics for professional accountants»), принятом Международной федерацией бухгалтеров (ИФАС) в июле 1996 года и пересмотренном в январе 1998 года.

Этический механизм регулирования деятельности профессиональных бухгалтеров является в современных условиях РФ дополнительным к административному и экономическому механизму. Его роль будет возрастать по мере перехода нашей страны к развитой рыночной экономике и увеличению роли профессиональных объединений.

Цель деятельности Члена ИПБ заключается в том, чтобы:

- а) обеспечивать потребности общества в полноценной и достоверной информации;
- б) достичь профессионализма, с тем, чтобы работодатели и другие заинтересованные стороны были уверены, что они имеют дело с высококвалифицированными специалистами в своей области;
- в) постоянно обеспечивать высокое качество работы и услуг;
- г) завоевать доверие пользователей работой и услугами членов ИПБ, с тем, чтобы эти пользователи были уверены, что этика члена ИПБ не позволит ему совершить недостойные поступки.

Чтобы достичь указанных целей, члену ИПБ необходимо соблюдать ряд основных этических принципов, сформулированные в «Кодексе этики члена ИПБ России». К ним относятся:

- а) честность и объективность при выполнении услуг: основанием для выводов и рекомендаций члена ИПБ может быть только информация, но не предвзятость, конфликт интересов или оказываемое на него давление;
- б) профессиональная компетентность: постоянное повышение своей квалификации и качества своей работы, знание нормативных актов и наличие необходимых практических навыков, отказ от выполнения работ и услуг, выходящих за пределы той области, где данный член ИПБ является специалистом;
- в) конфиденциальность информации, полученной при выполнении своих служебных обязанностей, без ограничения во времени и независимо от того, продолжают или прекращены отношения члена ИПБ с работодателем (за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации);
- г) профессиональное поведение: необходимость поддержания репутации профессии в целом и воздержания от любых поступков, которые могли бы дискредитировать бухгалтерскую профессию;

д) работа в соответствии со стандартами профессиональной деятельности: выполнение своих обязанностей в соответствии со стандартами, принятыми в сфере его работы, независимо от того, утверждены эти стандарты государственными органами или общественными организациями, членом которых он является.

В соответствии с этическими принципами к членам ИПБ предъявляются следующие общие требования:

Честность, объективность, безошибочность

В соответствии с принципом честности и объективности базой для деятельности, выводов и рекомендаций члена ИПБ могут быть только исходная и собранная информация (причем в достаточном объеме) и результаты ее анализа. Член ИПБ должен стремиться к тому, чтобы ни личная предвзятость, ни предрассудки, ни конфликт интересов, ни давление со стороны работодателя, государственных органов и других третьих лиц не сказывались на его выводах и рекомендациях.

Как члену ИПБ, так и его работодателям следует ясно отдавать себе отчет в том, что член ИПБ берет на себя обязательства честности и объективности, но отнюдь не абсолютной безошибочности своих выводов и рекомендаций.

Разногласия с работодателем и этика

Сама по себе ситуация, когда взгляды члена ИПБ и его работодателя по тем или иным вопросам не совпадают, является нормальной и не имеет прямого отношения к этике. Она перерастает в этическую проблему тогда, когда член ИПБ испытывает давление со стороны своего работодателя или третьих лиц либо когда перед ним встает перспектива утраты работодателя в случае следования принципу честности и объективности.

В случаях таких разногласий у члена ИПБ есть следующий (не претендующий на полноту) набор возможных действий:

- а) попытка понять позицию работодателя и возможность пойти ей навстречу, оставаясь при этом в пределах этических норм;
- б) обсуждение проблемы со своим руководством или коллегами;
- в) обсуждение проблемы с вышестоящей инстанцией работодателя;
- г) запрос с целью получения разъяснений или рекомендаций в руководящие органы Некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», его территориальные подразделения или третейский суд Некоммерческого партнерства.

Члену ИПБ необходимо по возможности избегать взаимоотношений с лицами, пытающимися повлиять на объективность его выводов и рекомендаций, либо прекращать взаимоотношения с такими лицами, указывая на недопустимость оказания давления на члена ИПБ в любой форме и степени.

Честность, объективность и вопросы оплаты профессиональных услуг

Члену ИПБ следует иметь в виду, что к нарушениям принципа честности и объективности его нередко подталкивают те работодатели, которые предлагают недостаточную плату за его услуги. Это осуществляется либо бессознательно, когда работодатель не отдает себе ясного отчета в том, что он по существу ограничивает возможности профессионального бухгалтера квалифицированно выполнять свою работу, собирать достаточный объем информации и проводить грамотный ее анализ, либо на сознательном уровне, когда работодатель старается скрыть свои недостатки в условиях ускоренной работы.

С другой стороны, члену ИПБ не следует стремиться получать с работодателя завышенную плату, так как это подрывает его личный авторитет и авторитет бухгалтерской профессии в глазах реальных и потенциальных пользователей его услуг, а также общества в целом.

Примерным ориентиром в вопросах оплаты услуг члена ИПБ могут служить сложившиеся размеры заработной платы и ставки за услуги аналогичного уровня и качества, установившиеся в данном регионе Российской Федерации, а не в других регионах страны или зарубежных странах.

Достижение и поддержание профессиональной ответственности

Член ИПБ обязан обеспечить высокое качество оказываемых услуг. Для этого необходимо обладать высокой профессиональной компетентностью. Она обеспечивается как достижением достаточного уровня знаний и навыков, так и последующим поддержанием профессиональной компетентности на необходимом уровне посредством занятий на различных курсах повышения квалификации и самообучения в сфере своей профессиональной деятельности.

Член ИПБ не должен рекламировать себя как лицо, обладающее знаниями и опытом в тех вопросах, в которых он ими на самом деле не обладает.

Профессиональная компетентность и оказание услуг

Член ИПБ обязан воздерживаться от оказания услуг, выходящих за пределы его профессиональной компетентности. Если он на стадии заключения договора или в процессе выполнения работы поймет, что некомпетентен в ней, то он должен прямо заявить об этом работодателю.

Член ИПБ должен ясно отдавать себе отчет в том, что, принимаясь за определенную работу, он тем самым дает работодателю основания полагать, что обладает не меньшими знаниями и опытом, чем другие лица, выполняющие аналогичные услуги. Поэтому в тех случаях, когда он на самом деле такими знаниями и опытом не обладает, он вводит в заблуждение своего работодателя, который может не иметь возможности объективно оценить компетенцию претендентов на выполнение данной работы.

Член ИПБ должен стремиться постоянно повышать свою профессиональную компетентность.

Член ИПБ должен стремиться осуществлять свою деятельность, по мере возможности постоянно контактируя со специалистами своего профиля, а в ряде случаев стараясь организационно войти в коллектив таких специалистов. Он должен понимать, что некоторым категориям профессиональных бухгалтеров¹⁰ чрезвычайно трудно, работая индивидуально, сохранять надлежащую профессиональную компетентность вне специалистов своего профиля.

Член ИПБ, работающий совместно с сотрудниками, должен всемерно содействовать повышению уровня их профессиональной компетентности. Если же он является руководителем по отношению к ним (или некоторым из них), то он, кроме того, постоянно должен следить за таким повышением и передавать им свой опыт и знания.

Член ИПБ должен понимать, что параллельное занятие отдаленными от бухгалтерской профессии сферами деятельности может компрометировать как его самого, так и сообщество профессиональных бухгалтеров. В этих случаях он должен воздерживаться от такого рода занятий.

Конфиденциальность и разглашение информации

В соответствии с принципом конфиденциальности член ИПБ обязан сохранять в тайне конфиденциальную информацию о делах и финансовом положении своих работодателей, полученную при оказании профессиональных услуг.

Разглашение конфиденциальной информации работодателя не является нарушением принципа конфиденциальности в случаях:

а) когда это разрешает сам работодатель с учетом интересов всех сторон, которых такое разрешение может затронуть (обычно подобное разрешение должно быть дано в официальной форме в письменном виде);

б) если это предусмотрено законодательством или решениями судебных органов (например, сообщение в компетентные органы в случаях явных признаков состава преступления);

¹⁰ Например, аудиторам или главным бухгалтерам фондовых магазинов

в) защиты интересов самого члена ИПБ в ходе расследования, проводимого руководителями или уполномоченными представителями работодателей;

г) представления информации о выполненной работе представителям профессиональных объединений, например Некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» или его территориальных подразделений, уполномоченных контролировать качество такой работы и соответствие ее требованиям нормативных документов¹¹.

Член ИПБ не должен использовать конфиденциальную информацию работодателя, ставшую известной ему при выполнении услуг, в ущерб интересам работодателя, либо для незаконного извлечения выгоды, либо для выгоды третьей стороны¹².

Налоговые расчеты и рекомендации

При оказании услуг по налогообложению член ИПБ должен руководствоваться интересами своего работодателя. При этом он обязан соблюдать налоговое законодательство и не способствовать фальсификации учетных данных с целью уклонения своего работодателя от уплаты налогов и обмана им налоговых органов.

Член ИПБ обязан сообщить руководящим и (или) представительным органам своего работодателя о выявленных в ходе оказания услуг фактах нарушения налогового законодательства и ошибках при расчетах и уплате налогов, а также информировать их о возможных последствиях и путях исправления допущенных нарушений и ошибок. Форму и адресат такого сообщения член ИПБ определяет исходя из конкретной ситуации.

¹¹ Органы, уполномоченные контролировать качество работы профессиональных организаций и (или) их членов, обязаны следовать тем же профессиональным нормам, что и проверяемые, и воздерживаться от разглашения конфиденциальной информации о работодателях профессиональных бухгалтеров, ставшей известной им в ходе проверки качества работы.

¹² Например, главный бухгалтер не должен принимать участие в биржевых операциях с акциями своего предприятия или его контрагентов, поскольку он при этом, продавая или покупая акции, мог бы тем самым косвенно раскрыть перед другими участниками рынка ценных бумаг информацию о финансовом положении своего предприятий или его контрагентов.

Член ИПБ должен предупредить своего работодателя, что ответственность за составление налоговой отчетности лежит на руководстве работодателя и что привлечение к налоговым консультациям сторонних высококвалифицированных специалистов не гарантирует работодателю отсутствие в последующем конфликтов с налоговыми органами.

Член ИПБ не должен нарушать налоговое законодательство в своих интересах либо в интересах третьих лиц (в частности, своих родственников и знакомых), поскольку это помимо всего прочего подрывает доверие его реальных и потенциальных работодателей и общества в целом к деятельности сообщества профессиональных бухгалтеров в сфере налогообложения.

Услуги члена Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов в других странах

Член ИПБ России может работать по своей специальности в другой стране в соответствии с ее законодательством на временной или постоянной основе. Независимо от того, где он оказывает свои услуги, этические нормы его поведения должны оставаться высокими.

Работая в другой стране, член ИПБ должен знать и применять в своей работе международные стандарты и национальные стандарты данной страны, относящиеся к сфере его деятельности.

Различия в этических нормах с другими странами

Оказывая услуги в другом государстве, член ИПБ должен руководствоваться следующими правилами:

а) если этические нормы соответствующих профессий в этом государстве в каких-либо отношениях являются менее строгими, чем те, которые предусмотрены настоящим Кодексом, необходимо придерживаться требований настоящего Кодекса;

б) если этические нормы соответствующих профессий в этом государстве в каких-либо отношениях являются более строгими, чем те, которые

предусмотрены настоящим Кодексом, необходимо придерживаться этических норм, принятых в данном государстве.

**Другие общие требования, предъявляемые к членам Института
профессиональных бухгалтеров и аудиторов**

Этические требования, предъявляемые к члену ИПБ, не исчерпываются теми, которые в явном виде перечислены в настоящем Кодексе. Член ИПБ обязан придерживаться общепризнанных моральных правил и нравственных норм в своих поступках и решениях, жить и работать по совести.

Хотя согласно трудовому законодательству Российской Федерации член ИПБ может, как и другие работники, уволиться с занимаемой должности в любой момент, он должен принять максимально возможные меры к тому, чтобы до этого закончить начатую работу¹³.

Член ИПБ не должен требовать от своих работодателей знания каких-либо финансово-хозяйственных и учетных вопросов, однако он должен по мере возможности способствовать увеличению таких знаний в тех случаях, когда работодатель сам этого желает.

Члены ИПБ, возглавляющие профессиональные организации, работающие главными бухгалтерами предприятий или в качестве индивидуальных предпринимателей, способны оказывать решающее влияние на характер взаимоотношений своих организаций с другими. Особенности этических требований, предъявляемых к таким членам ИПБ, приведены в разделе III настоящего Кодекса.

Члены ИПБ, работающие по найму, обязаны подчиняться распоряжениям вышестоящих руководителей. Особенности этических требований, предъявляемых к таким членам ИПБ, приведены в разделе IV настоящего Кодекса.

Далее в Кодексе предусмотрены требования, предъявляемые к членам ИПБ, возглавляющим профессиональные организации или работающим

¹³ Например, главному бухгалтеру предприятия следует завершить подготовку годовой или квартальной бухгалтерской отчетности и т.п.

индивидуально, работающим по найму. Кроме того, в Кодексе приведены порядок разрешения этических конфликтов и дисциплинарные меры и порядок их применения.

11.3. Национальные и международные профессиональные организации

Национальными общественными организациями профессиональных бухгалтеров в Российской Федерации являются ассоциации бухгалтеров и аудиторов РФ и стран Содружества, Международный консультативный комитет по бухгалтерскому учету РФ, ассоциации бухгалтеров и аудиторов по различным регионам, округам и субъектам РФ.

В апреле 1997г. в Российской Федерации (г. Москва) создано Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (ИПБ России), учредителями которого являются ведущие высшие учебные, научные и общественные организации. Активное участие в создании и деятельности ИПБ России принимает Министерство финансов РФ.

ИПБ России (или Институт) объединяет аттестованных профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Они представляют руководителей и ведущих специалистов бухгалтерских служб предприятий и организаций, аудиторских и консалтинговых служб, профессорско-преподавательский состав в области бухучета, экономического анализа и аудита различных учебных заведений, специалистов финансового менеджмента.

Основными целями ИПБ России являются:

- объединение профессиональных бухгалтеров и аудиторов в единую профессиональную организацию; повышение статуса и престижа профессии, формирование положительного общественного мнения о добросовестно работающих бухгалтерах и аудиторах;

- разработка методологии бухгалтерского учета и аудита, внедрение в практику новых форм и методов организации учета, отвечающих требованиям Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998г. № 283 (далее - Программа реформирования бухгалтерского учета); Концепция развития бухгалтерского учета в РФ на среднесрочную перспективу (2004г.);
- представление интересов бухгалтеров и аудиторов в законодательных и исполнительных органах власти;
- организация квалифицированных консалтинговых услуг по отражению хозяйственных операций в бухгалтерском учете и формированию налогооблагаемой базы.

По своему юридическому статусу ИПБ России – некоммерческое партнерство и может объединять как физических, так и юридических лиц.

Широкое участие ИПБ России в реформировании бухгалтерского учета предусмотрено в ходе реализации Программы реформирования бухгалтерского учета и Концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу.

Роль и место ИПБ России в деле реформирования бухгалтерского учета

Прежде чем говорить о роли и месте ИПБ России в реформировании бухгалтерского учета, следует определить его место в системе регулирования бухгалтерского учета в стране.

Надо сказать, что система регулирования бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики в нашей стране сложилась еще не до конца и находится в постоянном развитии. Ряд вопросов, например регулирование

отраслевого бухгалтерского учета, еще не нашел своего окончательного решения.

На верхнем уровне регулирования бухгалтерского учета находится Государственная Дума, которая определяет законодательную базу организации бухгалтерского учета в стране.

Официальным исполнительным органом регулирования бухгалтерского учета в стране является Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России), на которое возложены как методологические (разработка нормативных документов), так и контрольные функции ведения бухгалтерского учета.

Отраслевые особенности ведения бухгалтерского учета были призваны регулировать отраслевые министерства и ведомства по согласованию с Минфином России. В настоящее время эта функция выполняется только некоторыми министерствами и ведомствами.

Правительство Российской Федерации в 1998г. образовало Межведомственную комиссию по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности (МВК), основной задачей которой была разработка и контроль выполнения вышеназванной Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Наряду с разработкой правил бухгалтерского учета, соответствующих международным стандартам финансовой отчетности, в указанных документах также предусмотрены создание новой, отвечающей современным реалиям, системы регулирования бухгалтерского учета в стране, а также организация системы переподготовки бухгалтерского персонала в соответствии с разработанными правилами бухгалтерского учета.

МВК состоит в основном из руководителей (заместителей министров) ведомств, которые в той или иной мере заинтересованы в реформировании бухгалтерского учета в стране, - Министерства экономики, Комиссии РФ по

ценным бумагам, Центробанка и др. В МВК входят также ведущие специалисты страны.

Учитывая роль ИПБ России в реформировании бухгалтерского учета в стране, заместителем председателя МВК назначен первый Президент ИПБ России профессор Я.В. Соколов.

Для решения конкретных задач, в частности для рассмотрения и определения степени готовности правил (стандартов) бухгалтерского учета, при МВК создана рабочая группа, которая состоит из представителей департаментов министерств и ведомств, пользователей финансовой отчетности и ведущих специалистов страны.

Комитет по международным учетным стандартам (International Accounting Standards Committee - IASC) был создан для разработки стандартов, которые можно было бы распространить на все страны мира.

По существу, деятельность IASC сводится к выделению и по возможности исключению тех национальных особенностей бухгалтерского учета, которые не могут быть объяснены влиянием окружающих социально - экономических факторов. Международные учетные стандарты в принципе предназначены для любых компаний, но прежде всего они могут быть распространены на деятельность МНК¹⁴.

К настоящему времени IASC издал около 41 международного учетного стандарта. Среди них: сегментная отчетность (стандарт № 14), информация, отражающая влияние изменения цен (стандарт № 15), влияние изменений валютных курсов (стандарт № 21), консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании (стандарт № 27), финансовая отчетность в условиях гиперинфляции (стандарт № 29).

IASC был основан в 1973 г. ведущими профессиональными бухгалтерскими организациями Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании, Ирландии и США. В

¹⁴ Мультинациональные компании.

настоящее время в него входят представители более 100 бухгалтерских организаций из 75 стран.

Работой IASC руководит совет, состоящий из представителей 13 стран, включая страны, основавшие комитет. В разработке международных стандартов могут принимать участие широкие слои профессиональных бухгалтеров. За 6 месяцев до издания окончательной редакции очередного стандарта совет IASC принимает и анализирует любые замечания и поправки. Получение мнений всех членов совета IASC по вновь выпускаемым стандартам является обязательным. Заседания совета проводятся несколько раз в году и в различных странах, чтобы обеспечить разнообразие мнений по обсуждаемым проблемам.

Стандарты IASC носят рекомендательный характер. Тем не менее, поддержка деятельности IASC и признание его стандартов расширяются.

Международная федерация бухгалтеров (МФБ) (International Federation of Accountants - IFAC) была создана в 1977 г. для развития и укрепления престижа бухгалтерской профессии. Цели этой организации в значительной степени совпадают с целями IASC; однако приоритет отдается собственно бухгалтерской профессии. Членами IFAC являются представители профессиональных учетных организаций из более чем 75 стран.

Действующий в составе федерации Комитет по обобщению практики аудирования (International Auditing Practices Committee - IAPC) издает специальные руководства (guidelines), в которых обобщается и анализируется практика аудирования в различных странах мира. К настоящему времени распространено уже несколько выпусков guidelines: № 1 - цели и задачи аудирования; № 6 - анализ и оценка применяемой системы учета; № 8 - информационно-технологические аспекты аудирования; № 13 - подготовка аудиторского отчета; № 25 - риск и оценка надежности результатов аудирования.

Работа другого комитета - Комитета по профессиональной подготовке (Education Committee) - направлена на унификацию квалификационных и образовательных критериев при подготовке профессиональных бухгалтеров. Комитет по этике (Ethics Committee) занимается обобщением национальных кодексов профессиональной этики и выработкой единого стандарта. Оба эти комитета также периодически публикуют *guidelines* по вопросам, входящим в сферу их компетенции.

Организация Объединенных Наций (ООН) также проявляет определенный интерес к проблемам учета и отчетности. Причина кроется в расширяющемся влиянии МНК на мировую экономику. В 1982 г. группа экспертов ООН выпустила новую редакцию *guidelines* (впервые вышли в свет в 1977 г.), в которых обобщаются требования к степени аналитичности финансовой отчетности МНК. В частности, предлагается в годовой отчет включать следующие документы: отчет о финансовых результатах, баланс, затраты на научно-исследовательские разработки, сведения об инвестициях в основные фонды и др. Одной из задач, стоящих перед экспертами ООН, является выработка рекомендаций по наполнению отчетов МНК такой информацией, которая позволила бы правительствам слаборазвитых стран получать более полное представление о деятельности этих корпораций на их территориях.

Проблемами стандартизации учета в ООН занимается Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (Intergovernmental Working group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting - ISAR).

Организация экономического сотрудничества и развития (Organization for Economic Cooperation and Development - OECD) объединяет правительства 24 стран, включая большинство индустриально развитых государств: Австралию, Австрию, Бельгию, Канаду, Данию, Финляндию, Францию, ФРГ, Грецию, Исландию, Ирландию, Италию, Японию, Люксембург, Голландию, Новую Зеландию, Норвегию, Португалию,

Испанию, Швецию, Швейцарию, Турцию, Великобританию и США. Ее цель - способствовать экономическому развитию стран - членов организации путем оказания консультационной помощи по широкому спектру проблем, таких, как, например, проблема упорядочения валютных курсов.

Региональные организации

Европейское экономическое сообщество (European Economic Community - ЕС), известное также как Европейский общий рынок, было создано в 1957г. В него входят 12 стран: Бельгия, Дания, Франция, Германия, Греция, Ирландия, Италия, Люксембург, Голландия, Великобритания, Испания и Португалия. Главными задачами при создании ЕС было обеспечение: а) свободного обращения материальных, трудовых и финансовых ресурсов; б) единых таможенных правил; в) гармонизации права.

Для поощрения финансовой деятельности и активизации усилий по накоплению капитала эксперты ЕС занимаются решением проблемы согласованности учета в рамках сообщества, что является частью более широкой программы унификации общих принципов экономической деятельности. В рамках этой программы ЕС опубликовало ряд директив (directive), представляющих собой в некотором роде свод законов сообщества, которые страны-участницы должны интегрировать в системы своих национальных законов.

Африканский совет по бухгалтерскому учету (African Accounting Council) был основан в 1979г. с целью унификации методик учета, совершенствования профессионального образования, обмена опытом работы и новыми идеями. Его членами являются правительственные организации бухгалтеров из 27 африканских стран.

Ассоциация бухгалтеров стран Америки (Asociacion Interamericana de Contabilidad) объединяет бухгалтерские организации 21 страны американского континента. Сфера интересов ассоциации в основном ограничивается проблемами учета в южноамериканских странах. Каждые 2 -

3 года по результатам конференций участников публикуются научно-методические материалы.

Федерация бухгалтеров Ассоциации государств Юго-Восточной Азии (АСЕАН Federation of Accountants) объединяет бухгалтерские организации пяти стран - членов блока: Индонезии, Малайзии, Филиппин, Сингапура и Таиланда. Кроме решения основной задачи - повышения статуса бухгалтерской профессии - федерация рассматривает вопросы согласования национальных методик учета.

Конфедерация бухгалтеров Азиатского и Тихоокеанского регионов (Confederation of Asian and Pacific Accountants) объединяет представителей более 20 стран. Ее текущая цель - координация развития учетной профессии в регионе. В будущем конфедерация планирует заняться проблемой гармонизации учета.

Федерация европейских бухгалтеров (Federation des Experts Comptables Europeens) является ведущей профессиональной организацией в Европе. Она была создана в 1986 г. в результате объединения двух профессиональных ассоциаций, одна из которых представляла интересы стран общего рынка, а вторая - интересы других европейских стран. Федерация сохранила и развила европейские традиции проведения научно-исследовательской работы, организации конференций и семинаров, выпуска печатной продукции по проблемам учета. Так, в 1989 г. федерация опубликовала подробный отчет, посвященный сравнительному анализу четвертой директивы ЕС и международных стандартов, разработанных IASC.

Все выше перечисленные организации, а также ведущие страны запада и востока оказывают существенное влияние на развитие и организацию бухгалтерского учета на международном уровне. Так, в международной практике на рубеже XX – XXI века сформировались несколько моделей бухгалтерского учета, которые существенно отличаются друг от друга:

а) англо-саксонская – ориентация бухгалтерского учета на нужды инвесторов и кредиторов;

б) континентальная – ориентация бухгалтерского учета на требования правительства, учет строго регламентируется;

в) южно-американская – ориентация учета на потребности государственных плановых органов, в том числе в контроле над исполнением налоговой политики;

г) исламская (мусульманская) – ориентация на использование рыночных цен для оценки статей баланса, в основу модели положены принципы, которые гласят, что деятельность компании должна быть организована не ради наживы;

д) интернациональная – ориентирована на ведении учета и составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

12. ВОПРОСЫ И ТЕСТЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

12.1. Вопросы для самопроверки

Наименование темы	Вопросы для самопроверки
1	2
1. Хозяйственный учет, его системообразующие виды и их характеристика	1. Перечислите пять этапов исторического развития бухгалтерского учета. 2. Чем обусловлено возникновение и развитие хозяйственного учета? 3. Что нужно понимать под хозяйственным учетом? 4. Назовите виды измерителей, применяемые в хозяйственном учете. 5. В чем единство и различие отдельных видов учета?

<p>2. Бухгалтерский учет, его сущность, содержание, функции и основополагающие принципы</p>	<p>1. Что представляет собой бухгалтерский учет? 2. В чем состоят важнейшие задачи бухгалтерского учета? 3. Назовите основные цели и функции бухгалтерского учета. 4. В чем заключается различие между финансовым и управленческим учетом? 5. Назовите состав пользователей бухгалтерской информации. 6. Каковы основополагающие принципы бухгалтерского учета? 7. Назовите основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету. 8. Перечислите четыре уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета. 9. Какова связь бухгалтерского учета с другими науками?</p>
<p>3. Предмет и метод бухгалтерского учета</p>	<p>1. Каковы объекты бухгалтерского наблюдения и учета? 2. Дайте определение предмета бухгалтерского учета. 3. Как классифицируются хозяйственные средства организации? 4. Какие хозяйственные процессы организации являются объектами бухгалтерского наблюдения? 5. Как определяется метод бухгалтерского учета? 6. Каковы основные методические приемы и правила метода бухгалтерского учета?</p>
<p>4. Балансовое обобщение</p>	<p>1. Что такое бухгалтерский баланс? 2. Что понимается под активом и пассивом баланса? 3. Определите строение бухгалтерского баланса. 4. Чем обусловлено равенство итогов актива и пассива баланса?</p>

Продолжение

1	2
	<p>5. В чем проявляется зависимость содержания баланса от отраслевой принадлежности видов деятельности организации и ее собственника? 6. На какие разделы делится баланс коммерческой организации? 7. Назовите типовые изменения в балансе, вызываемые хозяйственными операциями. 8. На какие виды подразделяются балансы? 9. Перечислите признаки классификации балансов.</p>
<p>5. Бухгалтерские счета и двойная</p>	<p>1. Для чего предназначены счета бухгалтерского учета? 2. Дайте определение счета бухгалтерского учета.</p>

запись	<p>3. Как различают счета по отношению к бухгалтерскому балансу?</p> <p>4. Чем отличаются активные счета от пассивных и активно-пассивных?</p> <p>5. Что представляет собой двойная запись?</p> <p>6. Дайте определение бухгалтерской проводки. Какие бывают бухгалтерские проводки?</p> <p>7. Как выводятся конечные остатки на активных и пассивных счетах?</p> <p>8. Раскройте содержание синтетических и аналитических счетов.</p> <p>9. Как составляются и для чего служат оборотные ведомости по счетам синтетического и аналитического учета?</p> <p>10. В чем заключается взаимосвязь между счетами?</p> <p>11. Какова сущность классификации счетов по различным признакам?</p> <p>12. Что представляет собой план счетов бухгалтерского учета?</p>
<p>6. Стоимостное измерение и модели текущего учета хозяйственных процессов</p>	<p>1. Что представляет собой оценка в бухгалтерском учете и какое имеет значение в управлении имуществом и обязательствами организации?</p> <p>2. Дайте определение калькуляции. Поясните значение калькуляции себестоимости в современных условиях.</p> <p>3. Назовите виды калькуляции. Чем отличается плановая калькуляция от фактической?</p> <p>4. Как определяется себестоимость приобретенных материально-производственных запасов?</p> <p>5. Раскройте содержание учета процесса снабжения.</p> <p>6. Каковы задачи учета производства?</p> <p>7. В чем заключается содержание учета процесса производства?</p>

Продолжение

1	2
	<p>8. Как отражаются в учете затраты на производство продукции?</p> <p>9. Как отражается в учете выпуск продукции?</p> <p>10. Каковы задачи учета реализации продукции?</p> <p>11. Как отражается в учете отгрузка и реализация продукции?</p> <p>12. Изложите основное содержание учета процесса реализации.</p>
<p>7. Первичное наблюдение (документация и инвентаризация)</p>	<p>1. Каково значение документов в бухгалтерском учете?</p> <p>2. Что следует понимать под реквизитами документа?</p> <p>3. Назовите обязательные реквизиты документа и требования, предъявляемые к документам.</p> <p>4. Дайте классификацию документов.</p> <p>5. Что такое документооборот?</p> <p>6. Каков порядок обработки и хранения документов?</p> <p>7. В чем заключается сущность инвентаризации?</p> <p>8. Назовите виды инвентаризации и их значение.</p>
<p>8. Формы и процедуры бухгалтерского учета</p>	<p>1. Что представляют собой учетные регистры и каково их назначение в бухгалтерском учете?</p> <p>2. Назовите виды и формы учетных регистров.</p> <p>3. Что такое процедура бухгалтерского учета?</p> <p>4. Что представляет собой понятие «разноска операций»?</p> <p>5. Назовите способы исправления ошибок в документах и регистрах бухгалтерского учета.</p> <p>6. Что понимается под формой бухгалтерского учета?</p> <p>7. Назовите основные формы бухгалтерского учета.</p> <p>8. В чем сущность формы бухгалтерского учета Журнал – Главная?</p> <p>9. Каковы особенности мемориально-ордер-ной и журнально-ордерной форм бухгалтерского учета?</p> <p>10. В чем сущность упрощенных форм учета?</p> <p>11. Как влияет механизация и использование ЭВМ на организацию и формы бухгалтерского учета?</p>
<p>9. Основы бухгалтерской отчетности</p>	<p>1. Что следует понимать под бухгалтерской (финансовой) отчетностью?</p> <p>2. Каково значение отчетности в информационной системе?</p> <p>3. Какова классификация отчетности организации?</p> <p>4. Назовите состав бухгалтерской отчетности и приведите принципы ее составления.</p>

	Каковы порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности?
--	--

Продолжение

1	2
	5. Назовите основные правила составления сводной бухгалтерской отчетности.
10. Основы организации бухгалтерского учета	1. Каково значение рациональной организации бухгалтерского учета? 2. В чем заключаются основные предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета? 3. Назовите основные типы организации структуры бухгалтерии. 4. Что понимается под централизацией и децентрализацией бухгалтерского учета? 5. Какие обязанности возложены на главного бухгалтера, какими правами он наделен и за что несет ответственность? 6. Раскройте содержание понятия «Учетная политика организации». 7. Каковы основные методические и организационно-технические аспекты учетной политики организации. 8. Назовите допущения и требования формирования учетной политики. 9. Что такое национальные и международные стандарты бухгалтерского учета? 10. С чем связана международная гармонизация и стандартизация бухгалтерского учета?
11. Руководство бухгалтерским учетом и профессиональная этика бухгалтера	1. Кто осуществляет методическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации? 2. Какие профессиональные требования предъявляются к профессиональному бухгалтеру и каким документом эти требования регулируются на уровне профессиональных организаций бухгалтерского учета? 3. Назовите основные национальные и международные профессиональные организации бухгалтеров.

12.2. Тесты по бухгалтерскому учету

I. Внеоборотные активы

1. Основные средства

1.1. Учет выбытия основных средств отражается:

1. Дт 80 Кт 01

2. Дт 76 Кт 01

3. Дт 01 Кт 01

- 1.2. Остаточная стоимость и затраты, связанные с выбытием (ликвидацией) основных средств, учитываются:
 1. Дт 76 Кт 01,70,69,68
 2. Дт 91 Кт 01,70,69,68
 3. Дт 08 Кт 01.70,69,68
- 1.3. Сумма накопленной амортизации по выбывшим основным средствам списывается:
 1. Дт 01 Кт 02
 2. Дт 02 Кт 99
 3. Дт 02 Кт 01
- 1.4. Недостача основных средств отражается корреспонденцией счетов:
 1. Дт 01 Кт 01
 2. Дт 94 Кт 01
 3. Дт 94 Кт 02
- 1.5. Принятие купленных объектов основных средств к бухгалтерскому учету
отражается:
 1. Дт 01 Кт 75
 2. Дт 08 Кт 60
 3. Дт 01 Кт 08
- 1.6. Принятие к бухгалтерскому учету поступивших основных средств от учредителей в счет вкладов в уставный капитал отражается:
 1. Дт 01 Кт 08
 2. Дт 01 Кт 76
 3. Дт 01 Кт 75
- 1.7. При переоценке основных средств сумму дооценки и соответствующую сумму амортизации по ним отражают:
 1. Дт 01 Кт 98
Дт 98 Кт 02
 2. Дт 01 Кт 83

Дт 83 Кт 02

3. Дт 01 Кт 83

1.8. Передача основных средств материнским предприятием филиалу отражается:

1. Дт 01 Кт 01

2. Дт 91 Кт 01

3. Дт 01 Кт 01

Дт 79 Кт 01

1.9. При переоценке основных средств сумму уценки и соответствующую сумму амортизации по ним отражают:

1. Дт 01 Кт 83

2. Дт 01 Кт 91

Дт 91 Кт 02

3. Дт 83 Кт 01

Дт 02 Кт 83

1.10. Выявлены излишки основных средств при инвентаризации и приняты к бухгалтерскому учету:

1. Дт 01 Кт 80

2. Дт 01 Кт 99

Дт 99 Кт 02

3. Дт 01 Кт 91

1.11. Основные средства сданы в аренду:

1. Дт 01 Кт 01

2. Дт 83 Кт 01

3. Дт 91 Кт 01

1.12. Поступили основные средства безвозмездно и приняты к бухгалтерскому учету:

1. Дт 01 Кт 75

2. Дт 08 Кт 98

Дт 01 Кт 08

3. Дт 01 Кт 83

1.13. Поступили основные средства в счет вклада учредителей в уставный капитал и приняты к бухгалтерскому учету:

1. Дт 08 Кт 75

Дт 01 Кт 08

2. Дт 01 Кт 83

3. Дт 01 Кт 76 (98)

1.14. Поступление основных средств в счет вкладов, внесенные товарищами по договору простого товарищества:

1. Дт 08 Кт 75

2. Дт 01 Кт 76

3. Дт 01 Кт 80

2. Амортизация основных средств

2.1. Начислена амортизация по основным средствам производственного назначения:

1. Дт 25,26,29,90 Кт 02

2. Дт 20,23,29,91 Кт 02

3. Дт 20,23,25,26 Кт 02

2.2. Начислен износ по объектам некоммерческой организации:

1. Дт 20,23,25 Кт 02

2. Дт 29,84 Кт 02

3. Дт - Кт 010

2.3. Начислена амортизация по основным средствам организаций, занимающихся продажей и перепродажей товаров (оптовой и розничной торговлей):

1. Дт 20,23 Кт 02

2. Дт 01 Кт 02

3. Дт 44 Кт 02

2.4. Начислена амортизация по основным средствам производственного назначения, сданным в аренду:

1. Дт 01 Кт 02
 2. Дт 91 Кт 02
 3. Дт 02 Кт 98
- 2.5. Списывается сумма накопленной амортизации по выбывшим доходным вложениям в материальные ценности:
1. Дт 02 Кт 01
 2. Дт 02 Кт 03
 3. Дт 02 Кт 91

3. Доходные вложения в материальные ценности

- 3.1. Приобретены основные средства и приняты к бухгалтерскому учету в качестве доходных вложений в материальные ценности:

1. Дт 08 Кт 60	2. Дт 01 Кт 60	3. Дт 08 Кт 76
Дт 19 Кт 60	Дт 19 Кт 60	Дт 01 Кт 08
Дт 03 Кт 08	Дт 03 Кт 01	Дт 03 Кт 01

- 3.2. Списывается первоначальная стоимость выбывших доходных вложений в материальные ценности (основные средства) и накопленная по ним сумма амортизации:

1. Дт 03 Кт 03	2. Дт 01 Кт 03	3. Дт 91 Кт 03
Дт 02 Кт 03	Дт 02 Кт 01	Дт 02 Кт 03

4. Нематериальные активы

- 4.1. Учет поступления путем покупки и принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов отражается:

1. Дт 04 Кт 60	2. Дт 08 Кт 60	3. Дт 08 Кт 76
Дт 19 Кт 60	Дт 19 Кт 60	Дт 04 Кт 08
	Дт 04 Кт 08	Дт 76 Кт 84

- 4.2. Поступили безвозмездно и приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы:

1. Дт 08 Кт 98	2. Дт 04 Кт 83	3. Дт 08 Кт 83
Дт 04 Кт 08		Дт 04 Кт 08

4.3. Поступили нематериальные активы от учредителей в счет вкладов (взносов) в уставный капитал организации:

1. Дт 04 Кт 75 2. Дт 04 Кт 80 3. Дт 08 Кт 75

Дт 04 Кт 08

4.4. Учет выбытия нематериальных активов отражается (первоначальная стоимость):

1. Дт 04 Кт 04 2. Дт 05 Кт 04 3. Дт 04 Кт 04

Дт 91 Кт 04 Дт 05 Кт 08

4.5. Остаточная стоимость и затраты, связанные с выбытием нематериальных активов, учитываются:

1. Дт 91 Кт 04, 68

2. Дт 05 Кт 04

Дт 91 Кт 04, 68

3. Дт 90 Кт 04, 70,69

5. Амортизация нематериальных активов

5.1. Начисленная амортизация по нематериальным активам, используемым в производственной деятельности организации, отражается:

1. Дт 20,25,26 Кт 05

2. Дт 20,25,26 Кт 04

3. Дт 04 Кт 05

5.2. Начислена амортизация по нематериальным активам организации, занимающаяся оптовой и розничной торговлей:

1. Дт 05 Кт 04

2. Дт 44 Кт 05

3. Дт 44 Кт 02

5.3. Списание суммы накопленной амортизации по выбывшим нематериальным активам:

1. Дт 05 Кт 91

2. Дт 04 Кт 05

3. Дт 05 Кт 04

6. Оборудование к установке

6.1. Приобретено и принято к бухгалтерскому учету оборудование, требующее монтажа (установки):

1. Дт 15 Кт 60

2. Дт 15 Кт 60

3. Дт 08 Кт 60

Дт 19 Кт 60

Дт 19 Кт 60

Дт 19 Кт 60

Дт 08 Кт 15

Дт 07 Кт 15

Дт 07 Кт 08

Дт 07 Кт 08

Дт 15 Кт 16

6.2. Приобретено и принято к бухгалтерскому учету оборудование, не требующее монтажа:

1. Дт 08 Кт 60

2. Дт 07 Кт 60

3. Дт 08 Кт 60

Дт 01 Кт 08

Дт 19 Кт 60

Дт 19 Кт 60

Дт 07 Кт 01

Дт 08 Кт 07

Дт 01 Кт 08

6.3. Принятие к бухгалтерскому учету оборудование, внесенного учредителями в счет вкладов в уставный (складочный) капитал организации:

1. Дт 75 Кт 80

2. Дт 07 Кт 75

3. Дт 07 Кт 80

Дт 08 Кт 75

Дт 07 Кт 08

6.4. Списывается стоимость оборудования, сданного в монтаж:

1. Дт 08 Кт 07

2. Дт 90 Кт 07

3. Дт 23 Кт 07

Дт 08 Кт 90

6.5. Списывается балансовая стоимость выбывшего оборудования по причине, например, реализации:

1. Дт 90 Кт 07

2. Дт 91 Кт 07

3. Дт 62 Кт 07

Дт 01 Кт 08

Дт 01 Кт 20

7.5. Приобретены за плату взрослые животные и приняты к бухгалтерскому учету:

- | | | |
|----------------|----------------|----------------|
| 1. Дт 08 Кт 60 | 2. Дт 11 Кт 60 | 3. Дт 08 Кт 60 |
| Дт 11 Кт 08 | Кт 01 Кт 11 | Дт 19 Кт 60 |
| | | Дт 01 Кт 08 |

7.6. При продаже, передаче безвозмездно и др. вложений, учитываемых на счет 08, их стоимость списывается проводкой:

1. Дт 91 Кт 08
2. Дт 96 Кт 08
3. Дт 76 Кт 08

II. Производственные запасы

1. Материалы

1.1. Учет приобретения за плату материалов:

- | | | |
|----------------|----------------|----------------|
| 1. Дт 15 Кт 60 | 2. Дт 15 Кт 60 | 3. Дт 10 Кт 23 |
| Дт 19 Кт 60 | Дт 19 Кт 60 | |
| Дт 10 Кт 60 | | |

1.2. Учет приобретения за плату материалов и принятия их к бухгалтерскому учету:

- | | | |
|----------------|----------------|----------------|
| 1. Дт 10 Кт 60 | 2. Дт 15 Кт 60 | 3. Дт 15 Кт 60 |
| Дт 19 Кт 60 | Дт 19 Кт 60 | Дт 19 Кт 60 |
| | Дт 60 Кт 51 | Дт 10 Кт 15 |

1.3. Учет поступления материалов безвозмездно от других организаций:

1. Дт 10 Кт 80
2. Дт 10 Кт 83
3. Дт 10 Кт 98

1.4. Оприходованы семена и корма собственного производства:

1. Дт 10 Кт 43,20
2. Дт 10 Кт 23
3. Дт 10 Кт 43

1.5. Выявлена недостача материалов при инвентаризации:

1. Дт 96 Кт 10
 2. Дт 94 Кт 10
 3. Дт 73 Кт 94
- 1.6. Расход материалов в основном производстве отражается:
1. Дт 23 Кт 10 2. Дт 29 Кт 10 3. Дт 20 Кт 10
- 1.7. Продажа материалов другим организациям отражается проводками:
- | | | |
|-------------------|-------------------|-------------------|
| 1. Дт 91 Кт 10 | 2. Дт 76 Кт 10 | 3. Дт 90 Кт 10 |
| Дт 62 Кт 91 | Дт 76 Кт 68 | Дт 62 |
| Кт 90 | | |
| Дт 91 Кт 68 | Дт 51 Кт 76 | Дт 90 |
| Кт 68 | | |
| Дт 91 Кт 99 | Дт 76 Кт 91 | Дт 90 |
| Кт 99 | | |
- 1.8. Отпущены материалы (стройматериалы) работникам в счет оплаты труда:
- | | | |
|-------------------|-------------------|-------------------|
| 1. Дт 91 Кт 10 | 2. Дт 90 Кт 10 | 3. Дт 91 Кт 10 |
| Дт 70 Кт 91 | Дт 62 Кт 90 | Дт 90 Кт |
| 91 | | |
| Дт 91 Кт 68 | Дт 90 Кт 68 | Дт 70 Кт |
| 90 | | |
| Дт 91 Кт 99 | Дт 90 Кт 99 | Дт 90 Кт |
| 68 | | |
| | | Дт 90 Кт |
| 99 | | |
- 1.9. Получены материалы безвозмездно и отражены в бухгалтерском учете:
1. Дт 10 Кт 83
 2. Дт 10 Кт 98
 3. Дт 10 Кт 15
- 1.10. Получены материалы от учредителей организации в счет их взносов (вкладов) в уставный капитал:

1. Дт 10 Кт 80
2. Дт 10 Кт 75
3. Дт 10 Кт 82

2. Животные на выращивании и откорме

2.1. Оприходован приплод животных продуктивного скота:

1. Дт 11 Кт 23
2. Дт 11 Кт 20
3. Дт 11 Кт 11

2.2. Оприходован приплод рабочего скота и рабочих животных:

1. Дт 11 Кт 20
2. Дт 11 Кт 23
3. Дт 11 Кт 29

2.3. Отражен перевод молодняка животных из группы в группу:

1. Дт 08 Кт 11
2. Дт 11 Кт 11
3. Дт 91 Кт 11

2.4. Переведен молодняк животных в основное стадо и принят к бухгалтерскому учету:

- | | | |
|----------------|----------------|----------------|
| 1. Дт 08 Кт 11 | 2. Дт 08 Кт 11 | 3. Дт 01 Кт 11 |
| Дт 04 Кт 08 | Дт 01 Кт 08 | |

2.5. Выбракованы животные из основного стада и поставлены на откорм:

- | | | |
|----------------|----------------|----------------|
| 1. Дт 91 Кт 01 | 2. Дт 01 Кт 01 | 3. Дт 11 Кт 01 |
| Дт 11 Кт 91 | Дт 11 Кт 01 | |

2.6. Реализация молодняка животных отражается проводками:

- | | | |
|----------------|----------------|----------------|
| 1. Дт 90 Кт 11 | 2. Дт 91 Кт 11 | 3. Дт 90 Кт 11 |
| Дт 62 Кт 90 | Дт 62 Кт 91 | Дт 91 Кт |
| 90 | | |
| Дт 90 Кт 68 | Дт 91 Кт 68 | Дт 91 Кт |

	Дт 51 Кт 62	Дт 51 Кт 62	Дт 51 Кт
91			
	Дт 90 Кт 99	Дт 91 Кт 99	Дт 91 Кт
99			

2.7. Отражается стоимость павших и вынужденно забитых животных, кроме павших в связи со стихийными бедствиями:

1. Дт 91 Кт 11
2. Дт 94 Кт 11
3. Дт 99 Кт 11

2.8. Стоимость животных, павших или забитых в связи с эпизоотией, стихийными бедствиями и иными чрезвычайными событиями отражается:

1. Дт 99 Кт 11
2. Дт 94 Кт 11
3. Дт 84 Кт 11

2.9. Полученные от павших и вынужденно забитых животных шкуры, рога, копыта и т.п. приходятся проводкой:

1. Дт 10 Кт 11
2. Дт 10 Кт 20
3. Дт 10 Кт 01

3. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей

3.1. Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей:

1. Дт 91 Кт 14
2. Дт 84 Кт 14
3. Дт 99 Кт 14

3.2. Восстановление зарезервированной суммы под снижение стоимости материальных ценностей:

1. Дт 14 Кт 99
2. Дт 14 Кт 91
3. Дт 14 Кт 84

4. Заготовление и приобретение материальных ценностей

- 4.1. Заготовление и приобретение материальных ценностей отражается:
1. Дт 10 Кт 15
 2. Дт 15 Кт 60
Дт 19 Кт 60
 3. Дт 10 Кт 60
- 4.2. Стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных материально - производственных запасов в учетных ценах:
1. Дт 10 Кт 15
 2. Дт 10 Кт 60
 3. Дт 10 Кт 76
Дт 19 Кт 76
- 4.3. Заккрытие счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» отражается:
1. Дт 16 Кт 15
 2. Дт 10 Кт 16
 3. Дт 16 Кт 15
Дт 15 Кт 16

5. Отклонение в стоимости материальных ценностей

5.1. Списывается отрицательное отклонение в стоимости материалов:

1. Дт 20 Кт 16 - на сумму 1000 руб.
2. Дт 20 Кт 16 - на сумму 1000 руб. (сторно)
3. Дт 90 Кт 16 - на сумму 1000 руб.

5.2. Списывается положительное отклонение в стоимости материалов:

1. Дт 20 Кт 16
2. Дт 90 Кт 16
3. Дт 16 Кт 20

6. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям

6.1. Выделен НДС от стоимости по приобретенным от поставщиков материалов:

1. Дт 19 Кт 68

2. Дт 19 Кт 60

3. Дт 60 Кт 19

6.2. Возмещается НДС по приобретенным основным средствам при выполнении всех условий (требований) законодательства:

1. Дт 08 Кт 60	2. Дт 08 Кт 60	3. Дт 08 Кт 60
Дт 19 Кт 60	Дт 19 Кт 60	Дт 19
Кт 60		
Дт 01 Кт 08	Дт 60 Кт 51	Дт 01
Кт 08		
Дт 68 Кт 19	Дт 68 Кт 19	Дт 60
Кт 51		
		Дт 68
Кт 19		

III. Затраты на производство

1. Основное производство

1.1. Отражен овеществленный труд в основном производстве и включен в себестоимость произведенной продукции:

1. Дт 20 Кт 70

2. Дт 20 Кт 10,02

3. Дт 20 Кт 10,01,07

1.2. Начислена заработная плата работникам основного производства:

1. Дт 20 Кт 70

2. Дт 70 Кт 20

3. Дт 69 Кт 70

1.3. Списываются на счет 20 косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства:

1. Дт 20 Кт 25

2. Дт 20 Кт 26,29

3. Дт 20 Кт 25,26

1.4. Отражается сумма фактической себестоимости завершенной производством продукции:

1. Дт 43 Кт 20

2. Дт 44 Кт 20

3. Дт 40 Кт 43

1.5. Отражается сумма нормативной себестоимости продукции при использовании счета 40:

1. Дт 40 Кт 43

2. Дт 40 Кт 20

3. Дт 43 Кт 40

2. Полуфабрикаты собственного производства

2.1. Отражены расходы организации, связанные с изготовлением полуфабрикатов:

1. Дт 20 Кт 10, 70 и др.

2. Дт 21 Кт 20

3. Дт 23 Кт 20, 21

2.2. Проданы полуфабрикаты собственного производства другим организациям:

1. Дт 90 Кт 21	2. Дт 91 Кт 21	3. Дт 90 Кт 10
Дт 62 Кт 90	Дт 62 Кт 91	Дт 62 Кт
90		
Дт 90 Кт 68	Дт 91 Кт 68	Дт 90 Кт
68		
Дт 90 Кт 99	Дт 99 Кт 99	Дт 90 Кт
99		

2.3. Отражается стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку:

1. Дт 10 Кт 21

2. Дт 20 Кт 21

3. Дт 23 Кт 21

- 2.4. Отражены выявленные недостатки и потери полуфабрикатов собственного производства:
1. Дт 98 Кт 21
 2. Дт 94 Кт 21
 3. Дт 80 Кт 21
- 2.5. Отражена стоимость переданных филиалу полуфабрикатов собственного производства:
1. Дт 79 Кт 21
 2. Дт 21 Кт 21
 3. Дт 91 Кт 21

3. Вспомогательные производства

- 3.1. Начислена амортизация по основным средствам вспомогательных производств:
1. Дт 20 Кт 02
 2. Дт 23 Кт 02
 3. Дт 23 Кт 05
- 3.2. Выполнены работы и оказаны услуги вспомогательных производств в основном производстве:
1. Дт 23 Кт 20
 2. Дт 20 Кт 23
 3. Дт 20,44 Кт 23
- 3.3. Выполнены работы вспомогательными производствами для сторонних организаций:
1. Дт 62 Кт 23
 2. Дт 90 Кт 23
 3. Дт 91 Кт 23
- 3.4. Отражены трудовые и материальные затраты вспомогательных производств:
1. Дт 23 Кт 70,69
 2. Дт 23 Кт 70,69,10,02

3. Дт 23 Кт 10,01,70

4. Общепроизводственные расходы

4.1. Отражены затраты на содержание управленческого аппарата структурного подразделения:

1. Дт 25 Кт 70,69

2. Дт 25 Кт 02,71

3. Дт 25 Кт 10,70,71

4.2. Отражены затраты по содержанию и эксплуатации машин и оборудования:

1. Дт 25 Кт 02,96,60,76,70,69

2. Дт 25 Кт 23,26

3. Дт 25 Кт 02,96,26,23,60,76

4.3. Списываются общепроизводственные расходы в конце месяца (квартала) на объекты учета затрат и калькуляции:

1. Дт 20 Кт 25

2. Дт 20,23,29 Кт 25

3. Дт 44.40 Кт 25

5. Общехозяйственные расходы

5.1. Начислена заработная плата административно - управленческому персоналу организации с отчислениями на социальные нужды:

1. Дт 26 Кт 70

2. Дт 26.25 Кт 70,69

3. Дт 26 Кт 70,69

5.2. Отражены хозяйственные расходы организации:

1. Дт 26 Кт 76,60,71,10,70,69

2. Дт 26,25 Кт 76,60,71,10,70,69

3. Дт 26,23 Кт 76,60,71,10,70,69

5.3. Списываются общехозяйственные расходы в конце месяца (квартала) на объекты учета затрат и калькуляции:

1. Дт 20, 23, 29 Кт 26

2. Дт 23, 29 Кт 26

3. Дт 90, 44 Кт 26

5.4. Списываются общехозяйственные расходы в конце месяца (квартала) как условно - постоянные расходы:

1. Дт 20 Кт 26

2. Дт 23,44 Кт 26

3. Дт 90 Кт 26

6. Брак в производстве

6.1. Отражены затраты по выявленному внешнему и внутреннему браку:

1. Дт 28 Кт 10.20,21,23,43 и т.д.

2. Дт 28 Кт 50,51,52

3. Дт 28 Кт 90,99

6.2. Отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака в производстве:

1. Дт 20, 23, 29 Кт 28

2. Дт 25, 26 Кт 28

3. Дт 44, 40 Кт 28

6.3. Отражаются суммы, подлежащие взысканию (удержанию) с виновников брака в производстве:

1. Дт 20 Кт 28

2. Дт 73 Кт 28

3. Дт 76 Кт 28

6.4. Отражаются суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак:

1. Дт 76 Кт 28

2. Дт 60 Кт 28

3. Дт 10 Кт 28

7. Обслуживающие производства и хозяйства

7.1. Отражены прямые расходы обслуживающих производств и хозяйств:

1. Дт 29 Кт 10, 70, 69
2. Дт 29 Кт 23, 60
3. Дт 29 Кт 02, 05

7.2. Списаны расходы вспомогательных производств на затраты обслуживающих производств и хозяйств:

1. Дт 29 Кт 20,60
2. Дт 29 Кт 23
3. Дт 29 Кт 25,26

7.3. Учет материальных ценностей и готовой продукции, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами:

1. Дт 10,43 Кт 29
2. Дт 10,40 Кт 29,20
3. Дт 44,90 Кт 29

7.4. Отражаются затраты и стоимость работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами сторонним организациям:

- | | | |
|----------------|----------------|----------------|
| 1. Дт 90 Кт 29 | 2. Дт 91 Кт 29 | 3. Дт 90 Кт 29 |
| Дт 62 Кт 90 | Дт 62 Кт 91 | |

IV. Готовая продукция и товары

1. Выпуск продукции

1.1. Отражается фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг:

1. Дт 40 Кт 43
2. Дт 40 Кт 20,23,29
3. Дт 43 Кт 20

- 1.2. Отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг:
1. Дт 40 Кт 20
 2. Дт 43 Кт 40
 3. Дт 40 Кт 20,23,29
- 1.3. Отражается превышение нормативной себестоимости над фактической выпущенной с производства продукции:
1. Дт 90 Кт 40 1000 руб. (сторно)
 2. Дт 91 Кт 40 1000 руб. (сторно)
 3. Дт 43 Кт 40 1000 руб.

2. Товары

- 2.1. Оприходование прибывших на склад розничной торговли товаров и тары отражается:
- | | | |
|----------------|----------------|----------------|
| 1. Дт 41 Кт 60 | 2. Дт 41 Кт 60 | 3. Дт 41 Кт 60 |
| Дт 41 Кт 42 | Дт 19 Кт 60 | Дт 19 Кт 60 |
| | Дт 41 Кт 42 | |
- 2.2. Отражение поступления товаров и тары с использованием счета 15:
- | | | |
|----------------|----------------|----------------|
| 1. Дт 15 Кт 60 | 2. Дт 15 Кт 60 | 3. Дт 15 Кт 60 |
| Дт 19 Кт 60 | Дт 19 Кт 60 | Дт 19 Кт 60 |
| | Дт 41 Кт 60 | Дт 41 Кт 15 |
- 2.3. Отражение поступления и оприходования на склад оптовой торговли товаров и тары с использованием счета 15 и 16:
- | | | |
|----------------|----------------|----------------|
| 1. Дт 41 Кт 15 | 2. Дт 41 Кт 60 | 3. Дт 15 Кт 60 |
| Дт 19 Кт 15 | Дт 19 Кт 60 | Дт 19 Кт |
| 60 | | |
| | Дт 15 Кт 41 | Дт 41 Кт |
| 15 | | |
| | Дт 16 Кт 15 | Дт 15 Кт |
| 16 | | |

2.4. Списывается покупная стоимость реализованных товаров в оптовой торговле:

1. Дт 90,45 Кт 41,45 2. Дт 62,51 Кт 90 3. Дт 90, 91 Кт 45,41

2.5. Реализация товаров в розничной торговле отражается проводкой:

1. Дт 50	Кт 90	2. Дт 50	Кт 90	3. Дт 50	Кт 91	
	Дт 90	Кт 41	Дт 90	Кт 41	Дт 91	Кт 41
	Дт 90	Кт 42 - сторно	Дт 90	Кт 42	Дт 91	Кт 42-сторно
	Дт 90	Кт 68	Дт 90	Кт 68	Дт 91	Кт 68
	Дт 90	Кт 44	Дт 90	Кт 44	Дт 90	Кт 91,44
	Дт 90	Кт 99	Дт 90	Кт 99	Дт 90	Кт 99

3. Торговая наценка

3.1. Отражается сумма торговой наценки на товары в розничной торговле:

1. Дт 41 Кт 42
 2. Дт 42 Кт 41
 3. Дт 41 Кт 60

3.2. Сторнируется сумма торговой наценки проданных товаров:

1. Дт 45 Кт 42
 2. Дт 90 Кт 42
 3. Дт 41 Кт 42

3.3. Сторнируется сумма торговой наценки недостающих и испорченных товаров:

1. Дт 62 Кт 42

2. Дт 91 Кт 42

3. Дт 94 Кт 42

4. Готовая продукция

4.1. Оприходование и принятие к бухгалтерскому учету готовой продукции отражается:

1. Дт 43 Кт 20,23,29

2. Дт 43 Кт 44

3. Дт 40 Кт 43

4.2. Выпуск и отражение готовой продукции по нормативной себестоимости: 1. Дт 43 Кт 20

2. Дт 43 Кт 40

3. Дт 43 Кт 20,23

4.3. Выявленные при инвентаризации излишки готовой продукции отражаются:

1. Дт 43 Кт 99

2. Дт 43 Кт 91

3. Дт 43 Кт 98

4.4. Отражена отгруженная готовая продукция покупателям (заказчикам) в оценке по себестоимости:

1. Дт 62 Кт 43

2. Дт 45 Кт 62

3. Дт 45 Кт 43

4.5. Списывается готовая продукция, израсходованная в столовой на изготовление блюд:

1. Дт 90 Кт 43

2. Дт 29 Кт 43

3. Дт 29 Кт 20

Дт 29 Кт 90

5. Расходы на продажу

5.1. Отражены затраты на затаривание и упаковку готовой продукции:

1. Дт 44 Кт 10,70,69

2. Дт 44 Кт 43
 3. Дт 44 Кт 60,40
- 5.2. Отражены комиссионные расходы, связанные с реализацией продукции:
1. Дт 44 Кт 76
 2. Дт 44 Кт 84
 3. Дт 90 Кт 44
- 5.3. Отражены издержки обращения в организации торговли:
1. Дт 44 Кт 60,66,67
 2. Дт 44 Кт 70,69,10,02,60
 3. Дт 44 Кт 76,62,60
- 5.4. Списываются полностью или частично расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ и услуг:
1. Дт 43 Кт 44
 2. Дт 91 Кт 44
 3. Дт 90 Кт 44
- 5.5. Списываются операционные и общезаготовительные расходы в организации по переработке сельхозпродукции:
1. Дт 15 Кт 44
 2. Дт 26 Кт 44
 3. Дт 25 Кт 44

6. Товары отгруженные

- 6.1. Отражается фактическая себестоимость отгруженной покупателям готовой продукции и товаров:
1. Дт 90 Кт 43
 2. Дт 45 Кт 43,20,23
 3. Дт 45 Кт 43,41
- 6.2. Списывается фактическая себестоимость ранее отгруженных и реализованных товаров и готовой продукции:
1. Дт 90 Кт 43,41

2. Дт 90 Кт 45
3. Дт 90 Кт 91,44

7. Выполненные этапы по незавершенным работам

7.1. Учтена и отражена стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ:

1. Дт 46 Кт 90
2. Дт 46 Кт 91
3. Дт 46 Кт 98

7.2. Отражена сумма затрат по законченным и принятым этапам работ:

1. Дт 90 Кт 46
2. Дт 90 Кт 20
3. Дт 90 Кт 44

7.3. Списывается стоимость этапов выполненных работ, оплаченных заказчиком после выполнения всей работы:

1. Дт 62 Кт 46
2. Дт 90 Кт 46
3. Дт 62 Кт 90

V. Денежные средства

1. Касса

1.1. Получены денежные средства в билетную кассу организации за реализованные проездные билеты:

1. Дт 50-2 Кт 90
2. Дт 50-2 Кт 91
3. Дт 50-2 Кт 50-3

1.2. Получены денежные средства в кассу организации за проданную продукцию через подотчетное лицо:

1. Дт 50-1 Кт 50-2
2. Дт 50-1 Кт 71

3. Дт 50-1 Кт 90

- 1.3. Куплены почтовые марки за наличный расчет через кассу организации:
1. Дт 50-3 Кт 50-1
 2. Дт 50-3 Кт 50-2
 3. Дт 50-3 Кт 51

2. Расчетные счета

- 2.1. Поступили на расчетный счет денежные средства на сумму предъявленных претензий поставщикам:
1. Дт 51 Кт 60
 2. Дт 51 Кт 76
 3. Дт 51 Кт 99
- 2.2. Поступили на расчетный счет причитающиеся дивиденды и другие доходы:
1. Дт 51 Кт 76
 2. Дт 51 Кт 91
 3. Дт 51 Кт 99
- 2.3. Перечислены с расчетного счета штрафы, пени за нарушение обязательств хозяйственных договоров:
1. Дт 76 Кт 51
 2. Дт 91,90 Кт 51
 3. Дт 99 Кт 51
- 2.4. Перечислены денежные средства с расчетного счета в счет стоимости выкупленных собственных акций:
1. Дт 81 Кт 51
 2. Дт 80 Кт 51
 3. Дт 83 Кт 51

3. Валютные счета

- 3.1. Выявлены на валютном счете и отражены положительные курсовые разницы:
1. Дт 52 Кт 91

2. Дт 52 Кт 99
 3. Дт 52 Кт 84
- 3.2. Выявлены на валютном счете и отражены отрицательные курсовые разницы:
1. Дт 90 Кт 52
 2. Дт 91 Кт 52
 3. Дт 84 Кт 52
- 3.3. Перечислены валютные средства с валютных счетов за рубежом:
1. Дт 52 Кт 52
 2. Дт 52 Кт 90
 3. Дт 52 Кт 62
- 3.4. Отражены расходы, связанные с обменом (продажей) валютных средств Центральному банку России:
1. Дт 90 Кт 52
 2. Дт 91 Кт 52
 3. Дт 44 Кт 52

4. Специальные счета в банках

- 4.1. Зачисление денежных средств на аккредитивы отражается:
1. Дт 55 Кт 51,52
 2. Дт 55 Кт 62
 3. Дт 51 Кт 52
- 4.2. Депонирование средств при выдаче чековой книжки отражается:
1. Дт 55 Кт 55
 2. Дт 55 Кт 51,52
 3. Дт 55 Кт 76
- 4.3. Перечислены с расчетного счета денежные средства во вклады (депозитные счета):
1. Дт 55 Кт 51
 2. Дт 58 Кт 51
 3. Дт 57 Кт 51

4.4. Из выставленного аккредитива оплачены счета поставщиков и подрядчиков:

1. Дт 55 Кт 51
2. Дт 60 Кт 55
3. Дт 60 Кт 51

4.5. Неиспользованные средства из ранее выставленного аккредитива зачислены на депозитный счет организации:

1. Дт 55 Кт 51
2. Дт 55 Кт 55
3. Дт 58 Кт 55

5. Переводы в пути

5.1. Поступила выручка от реализации продукции в вечернюю кассу для зачисления на расчетный счет организации (имеется извещение банка и квитанция):

1. Дт 57 Кт 90,62
2. Дт 57 Кт 51,62
3. Дт 51 Кт 57

5.2. Внесены денежные средства из кассы организации в почтовое отделение для перечисления на расчетный счет в банк:

1. Дт 57 Кт 50
2. Дт 50 Кт 50
3. Дт 51 Кт 57

5.3. Согласно выписки банка денежные средства сданные (внесенные) в вечернюю кассу банка зачислены на расчетный счет:

1. Дт 51 Кт 50
2. Дт 51 Кт 57
3. Дт 51 Кт 51

6. Финансовые вложения

6.1. Списывается сумма превышения покупной стоимости приобретенных организацией облигаций над их номинальной стоимостью:

1. Дт 76 Кт 58

2. Дт 91 Кт 58

3. Дт 99 Кт 58

6.2. Дончисляется сумма превышения номинальной стоимости приобретенных организацией облигаций над их покупной стоимостью:

1. Дт 58 Кт 91

2. Дт 76 Кт 58

3. Дт 58 Кт 76

VI. Расчеты

1. Расчеты с поставщиками и подрядчиками

1.1. Поступление материальных ценностей от поставщика и выдача своего векселя в качестве долгового обязательства отражаются проводками:

1. Дт 10,15 Кт 60 2. Дт 10,15 Кт 60 3. Дт 10,15

Кт 60

2. Дт 19 Кт 60 Дт 60 Кт 60 Дт 19

Кт 60

3. Дт 60 Кт 60 Дт 60

Кт 58

1.2. Списываются с расчетного счета суммы выданных авансов и предварительной оплаты поставщикам за предстоящую поставку материалов:

1. Дт 10 Кт 60 2. Дт 60 Кт 51 3. Дт 60 Кт

51

Дт 19 Кт 60 Дт 10 Кт 60

Дт 60 Кт 51 Дт 19 Кт 60

2. Расчеты с покупателями и заказчиками

2.1. Получен вексель в счет обеспечения задолженности покупателя (заказчика):

1. Дт 62 Кт 62	2. Дт 62 Кт 62	3. Дт 58 Кт
62		
Дт 62 Кт 91	Дт 62 Кт 99	Дт 62 Кт
91		

2.2. Отражены операции по вексям, дисконтированным (учтенным) в банках:

1. Дт 76 Кт 62	2. Дт 76 Кт 62	3. Дт 76 Кт 62
Дт 91 Кт 62	Дт 99 Кт 62	Дт 84 Кт 62

3. Резервы по сомнительным долгам

3.1. Списываются не востребоваанные суммы задолженностей ранее признанных организацией сомнительными:

1. Дт 63 Кт 62, 76
2. Дт 76 Кт 62, 76
3. Дт 91 Кт 62, 76

3.2. Отражена операция по присоединению неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного года, следующего за периодом их создания:

1. Дт 63 Кт 99
2. Дт 63 Кт 91
3. Дт 63 Кт 84

4. Расчеты по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам

4.1. Отражены суммы процентов, причитающиеся по полученным краткосрочным кредитам и займам:

1. Дт 26,84 Кт 66
2. Дт 91 Кт 66
3. Дт 97 Кт 66

4.2. Привлечены долгосрочные займы путем выпуска и размещения облигаций по цене, превышающей их номинальную стоимость:

- | | | | | | |
|----------|-------|----------|-------|----------|-------|
| 1. Дт 51 | Кт 67 | 2. Дт 51 | Кт 67 | 3. Дт 51 | Кт 67 |
| Дт 51 | Кт 98 | Дт 51 | Кт 91 | Дт 51 | Кт 83 |

5. Расчеты по налогам и сборам

5.1. Начислен налог на прибыль и отражен в бухгалтерском учете:

1. Дт 99 Кт 68
2. Дт 91 Кт 68
3. Дт 90 Кт 68

5.2. Начислены штрафы и пени за нарушение налогового законодательства по НДС и отчислениям органам социального страхования и обеспечения:

1. Дт 99 Кт 69
2. Дт 76 Кт 68,69
3. Дт 99 Кт 68,69

6. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению

6.1. Выдана путевка в санаторий работнику за счет средств социального страхования:

1. Дт 50 Кт 84
2. Дт 69 Кт 50
3. Дт 69 Кт 58

6.2. Начислено пособие работнику по временной нетрудоспособности:

1. Дт 20 Кт 70
2. Дт 69 Кт 73
3. Дт 69 Кт 70

7. Расчеты с персоналом по оплате труда и по прочим операциям

7.1. Отражена сумма задепонированной оплаты труда:

1. Дт 70 Кт 76

2. Дт 20 Кт 70

3. Дт 70 Кт 70

7.2. Отражается сумма предоставленного работнику организации займа:

1. Дт 70 Кт 50,51

2. Дт 73 Кт 50,51

3. Дт 58 Кт 50,51

7.3. Отражаются суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц из-за недостач и брака:

1. Дт 73 Кт 94,98

2. Дт 73 Кт 94,28

3. Дт 73 Кт 94,28,98

8. Расчеты с подотчетными лицами

8.1. Отражены подотчетные суммы, не возмещенные работниками в установленный срок:

1. Дт 76 Кт 71

2. Дт 70 Кт 71

3. Дт 94 Кт 71

8.2. Списываются подотчетные суммы, ранее отраженные как не возмещенные работниками в установленный срок:

1. Дт 70 Кт 71

2. Дт 70,73 Кт 94

3. Дт 76 Кт 71

9. Расчеты с учредителями

9.1. При выплате доходов от участия в организации продукцией (работами, услугами) этой организации в бухгалтерском учете проводятся записи:

1. Дт 90 Кт 43,20,23

2. Дт 75 Кт 43,23

3. Дт 75

Кт 43

Дт 75 Кт 90

9.2. Распределение прибыли и перечисление средств участникам по договору простого товарищества отражается:

1. Дт 99 Кт 75 2. Дт 75 Кт 51 3. Дт 75 Кт 99
- Дт 75 Кт 51

10. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами

10.1. Отражаются подлежащие получению доходы текущего периода:

1. Дт 76 Кт 91
2. Дт 76 Кт 99
3. Дт 76 Кт 98

10.2. Списываются не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев:

- Дт 76 Кт 73
2. Дт 99 Кт 76
3. Дт 91 Кт 76

11. Внутрихозяйственные расчеты

11.1. Отражается переданное имущество в доверительное управление учредителем управления:

1. Дт 79 Кт 01,04,58 2. Дт 79 Кт 01,04,58 3. Дт 79 Кт 02,05
- Дт 02,05 Кт 79

11.2. Перечисление денежных средств в счет причитающейся учредителю управления прибыли в отдельном балансе отражается:

1. Дт 79 Кт 51
2. Дт 76 Кт 51
3. Дт 51 Кт 79

VII. Капитал

1. Уставный капитал и собственные акции

1.1. Имущество, внесенное товарищами в простое товарищество в счет их вкладов отражается:

1. Дт 58 Кт 01,51,41

2. Дт 01,51,41 Кт 80

3. Дт 01,51,41 Кт 75

1.2. Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится:

1. Дт 80 Кт 81

2. Дт 80 Кт 75

3. Дт 80 Кт 50

2. Резервный и добавочный капитал

2.1. Отражается уменьшение резервного капитала в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества:

1. Дт 82 Кт 58

2. Дт 82 Кт 81

3. Дт 82 Кт 66,67

2.2. Отражается уменьшение добавочного капитала в части сумм, направляемых на увеличение уставного капитала:

1. Дт 83 Кт 75,80

2. Дт 83 Кт 76,80

3. Дт 83 Кт 80,70

3. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) и целевое финансирование

3.1. Списывается сумма чистого убытка:

1. Дт 91 Кт 99

2. Дт 99 Кт 90

3. Дт 84 Кт 99

3.2. Отражаются суммы бюджетных средств, направленные на финансирование расходов коммерческой организации:

1. Дт 86 Кт 98

2. Дт 86 Кт 83

3. Дт 86 Кт 20,26

VIII. Финансовые результаты

1. Продажи

1.1 . Отражается себестоимость реализованной продукции (работ, услуг):

1. Дт 90 Кт 43,20,23

2. Дт 91 Кт 43,20,23

3. Дт 99 Кт 43,20,23

1.2. Отражается выручка от реализации продукции (работ, услуг):

1. Дт 51 Кт 90

2. Дт 62 Кт 90

3. Дт 51,62 Кт 90

2. Прочие доходы и расходы

2.1. Отражены причитающиеся проценты и иные доходы по ценным бумагам:

1. Дт 76 Кт 91

2. Дт 76 Кт 99

3. Дт 76 Кт 84

2.2. Отражается доля стоимости безвозмездно полученных средств:

1. Дт 98 Кт 83

2. Дт 91 Кт 98

3. Дт 98 Кт 91

2.3. Произведены отчисления в резерв под снижение стоимости материальных ценностей:

1. Дт 91 Кт14

2. Дт 91 Кт 96

3. Дт 91 Кт 63

3. Недостачи и потери от порчи ценностей и резервы предстоящих расходов

3.1. Списывается торговая наценка по выявленным недостаткам товаров в розничной торговле:

1. Дт 94 Кт 41
2. Дт (94) Кт (42)
3. Дт 94 Кт 44

3.2. Создание резервов предстоящих расходов в организациях оптовой торговли отражается:

1. Дт 29 Кт 96
2. Дт 44 Кт 96
3. Дт 42 Кт 96

4. Расходы будущих периодов и доходы будущих периодов

4.1. Отражены расходы, связанные с неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств:

1. Дт 97 Кт 70,69,60,02 и др.
2. Дт 97 Кт 20, 23
3. Дт 98 Кт 97

4.2. По договору дарения получены безвозмездно и приняты к бухгалтерскому учету основные средства и нематериальные активы:

1. Дт 08 Кт 98
2. Дт 04,01 Кт 98
3. Дт 08 Кт 98
- Дт 04,01 Кт 08

4.3. Списывается доля стоимости безвозмездно полученных основных средств по мере начисления по ним амортизации:

1. Дт 98 Кт 91
2. Дт 98 Кт 99
3. Дт 98 Кт 84,83

5. Прибыли и убытки

5.1. Отражены потери и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности:

1. Дт 99 Кт 10,70,69

2. Дт 91 Кт 10,70,69

3. Дт 20 Кт 10,70,69

5.2. Отражены доходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами:

1. Дт 10,50,76 Кт 98

2. Дт 10,50,76 Кт 99

3. Дт 91 Кт 99

5.3. Отражено сальдо прочих доходов и расходов в конце месяца:

1. Дт 91 Кт 99

2. Дт 90 Кт 91

3. Дт 90 Кт 99

12.3. Ответы на тесты

Раздел	Название счета	Номер теста	Номер правильного ответа
1	2	3	4
I. Внеоборотные активы	1. Основные средства	1.1	3
		1.2	2
		1.3	3
		1.4	2
		1.5	3

Продолжение

1	2	3	4
		1.6	1
		1.7	2
		1.8	3
		1.9	3
		1.10	3
		1.11	1
		1.12	2
		1.13	1
		1.14	3
	2. Амортизация основных средств	2.1	3
		2.2	3
		2.3	3
		2.4	2
		2.5	2
	3. Доходные вложения в материальные ценности	3.1	1
		3.2	1
	4. Нематериальные активы	4.1	2
		4.2	1
		4.3	3
		4.4	1
		4.5	1
	5. Амортизация нематериальных активов	5.1	1,2
		5.2	2
		5.3	3
	6. Оборудование к установке	6.1	2
		6.2	3
		6.3	2
		6.4	1
		6.5	2
		6.6	2
		6.7	1
		6.8	2
	7. Вложения во внеоборотные активы	7.1	1
		7.2	2
		7.3	1
		7.4	2
		7.5	3
		7.6	1

Продолжение

1	2	3	4	
II. Производствен-ные запасы	1. Материалы	1.1 1.2 1.3 1.4 1.5 1.6 1.7 1.8 1.9 1.10	2 3 3 1 2 3 1 1 2 2	
	2. Животные на выращи- вании и откорме	2.1 2.2 2.3 2.4 2.5 2.6 2.7 2.8 2.9	2 2 2 2 2 1 2 1 2	
	3. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	3.1 3.2	1 2	
	4. Заготовление и приоб- ретение материальных ценностей	4.1 4.2 4.3	2 1 3	
	5. Отклонение в стоимости материальных ценностей	5.1 5.2	2 1	
	6. Налог на добавленную стоимость по материальным ценностям	6.1 6.2	2 3	
	III. Затраты на производство	1. Основное производство	1.1	2
			1.2	1
			1.3	3
			1.4	1
			1.5	3

	2. Полуфабрикаты собственного производства	2.1	2
		2.2	1
		2.3	2
		2.4	2
		2.5	1

Продолжение

1	2	3	4
	3. Вспомогательные производства	3.1	2
		3.2	2
		3.3	2
		3.4	2
	4. Общепроизводственные расходы	4.1	1
		4.2	1
		4.3	2
	5. Общехозяйственные расходы	5.1	3
		5.2	1
		5.3	1
		5.4	3
	6. Брак в производстве	6.1	1
		6.2	1
		6.3	2
		6.4	1
7. Обслуживающие производства и хозяйства	7.1	1	
	7.2	2	
	7.3	1	
	7.4	1	
IV. Готовая продукция и товары	1. Выпуск продукции	1.1	2
		1.2	2
		1.3	1
	2. Товары	2.1	2
		2.2	1
		2.3	3
		2.4	1
		2.5	1
	3. Торговая наценка	3.1	1
		3.2	2
		3.3	3
	4. Готовая продукция	4.1	1
		4.2	2
		4.3	2
		4.4	3
		4.5	2
	5. Расходы на продажу	5.1	1
		5.2	1
		5.3	2
	5.4	3	
	5.5	1	

Продолжение

1	2	3	4	
	6. Товары отгруженные	6.1 6.2	3 2	
	7. Выполненные этапы по незавершенным работам	7.1 7.2 7.3	1 2 1	
	V. Денежные средства	1. Касса	1.1 1.2 1.3	1 2 1
2. Расчетные счета		2.1 2.2 2.3 2.4	2 1 1 1	
3. Валютные счета		3.1 3.2 3.3 3.4	1 2 1 2	
4. Специальные счета в банках		4.1 4.2 4.3 4.4 4.5	1 2 1 2 2	
5. Переводы в пути		5.1 5.2 5.3	1 1 2	
6. Финансовые вложения		6.1 6.2	2 1	
VI. Расчеты		1. Расчеты с поставщиками и подрядчиками	1.1 1.2	1 3
		2. Расчеты с покупателями и заказчиками	2.1 2.2	1 1
		3. Резервы по сомнительным долгам	3.1 3.2	1 2
		4. Расчеты по краткосрочным долгосрочным кредитам и займам	4.1 4.2	2 1
		5. Расчеты по налогам и сборам	5.1 5.2	1 3

	6. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	6.1 6.2	2 3
--	---	------------	--------

Продолжение

1	2	3	4
	7. Расчеты с персоналом по оплате труда и по прочим операциям	7.1 7.2 7.3	1 2 3
	8. Расчеты с подотчетными лицами	8.1 8.2	3 2
	9. Расчеты с учредителями	9.1 9.2	1 1
	10. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	10.1 10.2	1 2
	11. Внутрихозяйственные расчеты	11.1 11.2	2 1
VII. Капитал	1. Уставный капитал и собственные акции	1.1 1.2	2 1
	2. Резервный и добавочный капитал	2.1 2.2	3 1
	3. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) и целевое финансирование	3.1 3.2	3 1
VIII. Финансовые результаты	1. Продажи	1.1 1.2	1 3
	2. Прочие доходы и расходы	2.1 2.2 2.3	1 3 1
	3. Недостачи и потери от порчи ценностей и резервы предстоящих расходов	3.1 3.2	2 2
	4. Расходы будущих периодов и доходы будущих периодов	4.1 4.2 4.3	1 3 1
	5. Прибыли и убытки	5.1 5.2 5.3	1 2 1

ЛИТЕРАТУРА

1. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие / Р.А.Алборов. – 3-е изд., доп. и перераб. - М.: Изд-во Дело и Сервис, 2003. – 464 с.
2. Алборов Р.А. Управленческие аспекты бухгалтерского учета и контроля в сельском хозяйстве / Р.А.Алборов, И.П.Селезнева, И.А.Селезнева. - Ижевск: Шеп («Колос»), 2001. - 211 с.
3. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия в 1997 году. Принципы и практические рекомендации / Р.А. Алборов. – 2-е изд., доп. и переаб.. – М.: ИКЦ Дело и Сервис, 1997. – 128 с.
4. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие / Р.А. Алборов. – М.: Изд-во Дело и Сервис, 2002. – 288 с.
5. Алборов Р.А. Информационно - управленческие аспекты производственного учета в льноводстве / Р.А. Алборов, С.В. Бодрикова, И.Ш. Фатыхов. – Ижевск: Шеп («Колос»), 2000. - 136 с.
6. Алборов Р.А. Концепция развития и методология бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов. – М.: «Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий», 2003. – 230 с.
7. Алборов Р.А. От цеховой структуры управления к кооперативам / Р.А. Алборов, Т.Б. Гуленок, Б.Н. Хосиев // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1989. – № 10. – С. 5-8.
8. Алборов Р.А. Учет затрат и контроль эффективности производства продукции в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов, И.А. Селезнева, И.П. Селезнева. – Ижевск: Шеп («Колос»), 2000. – 166 с.
9. Алборов Р.А. Учет, контроль и пути повышения эффективности в кормопроизводстве: Дис... канд.экон.наук / Р.А. Алборов. – М., 1988. - 228 с.

10. Алексеев А.В. Деловое администрирование на практике: инструментарий руководителя / А.В. Алексеев, В.И. Пигалов. – М.: Технологическая школа бизнеса, 1994. – 144с.
11. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета / В.П. Астахов . – М.: Экспертное бюро –М, 1997. – 351 с.
12. Бабаев А.Ю. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов / А.Ю. Бабаев.– М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 391 с.
13. Бакаев А.С. Учетная политика предприятия / А.С. Бакаев, Л.З. Шнейдман. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 112 с.
14. Безруких П.С. Организация бухгалтерского учета на предприятиях / П.С. Безруких. – М.: Финансы, 1965. – 205 с.
15. Белов Н.Г. Документация в системе сельскохозяйственного учета / Н.Г. Белов. – М.: Статистика, 1978. – 280 с.
16. Белов Н.Г. Единая система учета в сельском хозяйстве (Информационные аспекты управления) / Н.Г. Белов . – М.: Статистика, 1975. – 208 с.
17. Блахман Л.С. Организация управления социалистическим предприятием / Л.С. Блахман, А.А. Маркин. – М.: Высшая школа, 1983. – 245 с.
18. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия / И.Н. Богатая. – Ростов н/Д: Феникс, 2001. – 320 с.
19. Будылкин Г.И. О сущности и классификации функций управления / Г.И. Будылкин, В.В. Прошин // Известия ТСХА. – 1981. – Выпуск 1. – С. 160.
20. Бухгалтерский учет и аудит в строительстве: Учебное пособие / Под ред. В.А. Лукинова. - М.: Юрай, 1998. – 474 с.
21. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 528 с.
22. Васин Ф.П. Управленческий учет: Учебное пособие / Ф.П. Васин. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1997. – 98 с.
23. Васькин Ф.И. Таблично-автоматизированные формы бухгалтерского учета / Ф.И. Васькин, К.К. Пучинская. – М.: Агропромиздат, 1990. – 128 с.

24. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / М.А. Вахрушина // ВЗФИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 559 с.
25. Введение в философию: Учебник для вузов. В 2 ч. Ч 2. / Фролов И.Т., Араб-Оглы Э.А., Арефьева Г.С. и др. – М.: Политиздат, 1989. – 639 с.
26. Вейцман Р.Я. Элементарный курс бухгалтерского учета / Р.Я. Вейцман. – М.: Госфиниздат, 1937. – 137 с.
27. Виханский О.С. Стратегическое управление: Учебник / О.С. Ваханский. – М.: Банки и биржи, 1995. – 594 с.
28. Воропаев Ю.Н. Оценка внутреннего контроля / Ю.Н. Воропаев // Бухгалтерский учет. - 1996. - № 2. – С. 43-46.
29. Галаган А.М. Руководство по общему счетоведению / А.М. Галаган . – М.; Л.: Государственное издательство, 1926. – 184 с.
30. Галкин А.Ф. Теория бухгалтерского учета / А.Ф. Галкин, Н.Ф. Огийчук, Г.И. Войчук. – М.: Статистика, 1976. – 335 с.
31. Гальперин Я.М. Краткий курс теории бухгалтерского учета / Я.М. Гальперин. – М.: Всерос. учетно-курс. комбинат заочного обучения, 1940. – 147 с.
32. Гальперин Я.М. Основы балансового учета / Я.М. Гальперин. – М.: Госфиниздат, 1937. – 102 с.
33. Гатаулин А.М. Издержки производства сельскохозяйственной продукции. Методология измерения и пути снижения / А.М. Гатаулин. – М.: Экономика, 1983. – 183 с.
34. Голиков В.И. Управление в системе экономических отношений / В.И. Голиков. – Киев: Наукова думка, 1984. – 117 с.
35. Додонов А.А. Производственный учет: как реализовать и повысить его контрольные функции / А.А. Додонов // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 10. – С. 45-48.
36. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. – М.: «Аудит», 1994. – 557 с.

37. Жамьянова Н.Ц. Бухгалтерский учет в системе управления сельскохозяйственным производством / Н.Ц. Жамьянова. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 222 с.
38. Жданова Л.А. Организация и управление капиталистической фирмой: Учебник / Л.А. Жданова. – М.: Изд-во УДН, 1987. – С. 169-170.
39. Ивашкевич В.Б. Современные тенденции развития управленческого учета / В.Б. Ивашкевич, С.Н. Зайцева // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 2. – С. 9-10.
40. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в промышленности : Учебное пособие / В.Б. Ивашкевич, К.М. Гарифуллин. – Казань : Изд-во КФЭИ, 1993. – 368 с.
41. Йеннекенс Ж. Менеджмент в условиях рыночной экономики. Теория и практика / Ж. Йеннекенс. – Минск: МП Энис, 1992. – 168 с.
42. Камышанов П.И. Бухгалтерский учет и аудит / П.И. Камышанов. – М.: Приор, 1997. – 320 с.
43. Кашаев А.Н. О группировках затрат в производственном учете / А.Н. Кашаев // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 9. – С. 15-20.
44. Кашаев А.Н. О принципах бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет / А.Н. Кашаев, О.М. Островский. – 1996. – № 11. – С. 58-63.
45. Кипарисов Н.А. Курс теории бухгалтерского учета / Н.А. Кипарисов. – М.: Госполитиздат, 1950. – 263 с.
46. Кипарисов Н.А. Лекции по общему счетоведению / Н.А. Кипарисов. – Вып. 1. – М.: 1928. – 218 с.
47. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г.Г. Кирейцев. – Киев: Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.
48. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник / З.В. Кирьянова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 192 с.
49. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет / Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин, Т.Н. Бабченко. – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 576 с.

50. Комышев А.Л. Основы документационного обеспечения управления / А.Л. Комышев. – Ижевск: Шеп («Колос»), 2002. – 131 с.
51. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М., 1997. – 560 с.
52. Кондраков Н.П. Принципы бухгалтерского учета / Н.П. Кондраков, Н.П. Краснова. – М.: ФБК-Пресс, 1997. – 192 с.
53. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета / И.Г. Кондратова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 144 с.
54. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством / Е.А. Кочерин. – М.: Экономика, 1983. – 216 с.
55. Кузнецов Ю.В. Проблемы теории и практики менеджмента / Ю.В. Кузнецов – СПб.: Санкт-Петербургский Университет, 1994, – 84 с.
56. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: Учебное пособие / М.И. Кутер. – М.: Экспертное бюро-М. 1997. – 392 с.
57. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник / М.И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
58. Ларин М.В. Развитие понятия «документ» / М.В. Ларин // Делопроизводство. – 2000. – № 1. – С. 5-9.
59. Леонтьев Н.А. Теория бухгалтерского учета / Н.А. Леонтьев. – М.: Центральные заочные курсы по повышению квалификации главных бухгалтеров, 1953. – 402 с.
60. Лозинский А.И. Курс теории бухгалтерского учета / А.И. Лозинский. – М.; Л.: Госполитиздат, 1959. – 491 с.
61. Лука Пачоли. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 320 с.
62. Маринко И.Л. Хозрасчет и рентабельность в совхозах / И.Л. Маринко . – М.: МГУ, 1964. – 272 с.
63. Медведев В.В. Методика комплексной оценки управленческого персонала АПК / В.В. Медведев, Н.Г. Рак, З.Н. Козодоева. – М.: Рос – АКО АПК.– 2000. – 485 с.

- 64.Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы / М.Ю. Медведев. – М.: Изд-во Дело и Сервис, 2001. – 752 с.
- 65.Менеджмент организации: Учебное пособие / Под ред. З.П. Румянцевой, Н.А.Саломатина. – М.: ИНФРА, 1995. – 429 с.
- 66.Методика преподавания теории бухгалтерского учета «Счета и двойная запись» (учебное пособие). – М.: ТСХА, 1983. – 62 с.
- 67.Мурашев А.Д. Методические основы совершенствования управления сельскохозяйственным производством / А.Д. Мурашев, В.Г. Робский // Науч. тр. ВНШ Киберн. – М., 1973. – 105 с.
- 68.Нарибаев К.Н. Основные тенденции современного развития учета в СССР и США / К.Н. Нармбаев. – Алма-Ата, Каз ГУ, 1978. – С. 6.
- 69.Наринский А.С. О сущности двойной записи / А.С. Наринский // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 8. – С. 41-42.
- 70.Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: Система «директ-костинг». Теория и практика / С.А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128с.
- 71.Никитин В.М. Теория бухгалтерского учета: Учебник / В.М. Никитин, Д.А. Никитина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во Дело и Сервис, 2002. – 352 с.
- 72.Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике / С.А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1, 2, 3. – С. 16-21; 47-50; 47-51.
- 73.Николаева С.А. Учетная политика предприятия / С.А. Николаева. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176 с.
- 74.Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Д. Колдуэлл, Х. Андерсон: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
- 75.Обэр-Крис Дж. Управление предприятием / Дж. Обэр-Крис. – М.: Изд-во. Прогресс, 1973. – 279 с.

76. Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. – М.: Азъ Ltd., 1992. – 960 с.
77. Организация управления общественным производством / Под ред. Г.Х. Попова, Г.А. Джавадова. – М.: Изд-во Моск. Унив-та, 1979. – 301 с.
78. Основы научного управления социалистической экономики / Под общей ред. Р.А. Белоусова и др. – М.: Мысль, 1985. – 365 с.
79. Основы научного управления социально-экономическими процессами: Учебник / Под общей ред. Р.А. Белоусова, А.З. Селезнева. – М.: Мысль, 1984. – 430 с.
80. Оши К., Хьюгз П. Бухгалтерский учет на микро ЭВМ / К.Оши, П.Хьюгз. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 255 с.
81. Павленко Н.И. Совершенствование управления в колхозах и совхозах / Н.И. Павленко. – Воронеж: «Коммуна», 1968. – 102 с.
82. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации / В.Ф. Палий. – М.: Финансы, 1975. – 160 с.
83. Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
84. Палий В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы, 1979. – 304 с.
85. Попов Г.Х. Проблемы теории управления / Г.Х. Попов. – М.: Экономика, 1970. – 207 с.
86. Рак Н.Г. и др. Оценка кадров управления АПК. – М.: МСХА, 1997.
87. Рахман З. Бухгалтерский учет в рыночной экономике / З. Рахман, А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 272 с.
88. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
89. Роберт М. Энциклопедия современного управления. Т. 1. Основы управления. Планирование как функция управления. – М.: ВИПК ЭНЕРГО, 1992. – 168 с.

90. Самигуллин А.А. Моделирование в системе управленческого учета / А.А. Самигуллин // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 5. – С. 43-45.
91. Сатубалдин С.С. Учет производственных затрат в США / С.С. Сатубалдин. – М.: Финансы и статистика, 1980. – С. 61.
92. Сигов И.И. Обобществление производства и развитие системы управления экономикой / И.И. Сигов. – М.: Экономика, 1980. – 172 с.
93. Словарь иностранных слов. - 18-е изд., стер. – М.: Рус. яз., 1989. - 624 с.
94. Смирнов В.В. Управленческий учет на современных предприятиях / В.В. Смирнов // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 6. – С. 11-16.
95. Современный энциклопедический словарь / Гл. ред. Прохоров А.М., Редкол А.А. и др. – 4-е изд. - М.: Современная энциклопедия, 1987. – С. 141.
96. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: «Аудит», Издательское объединение «ЮНИТИ», 1996. – 638 с.
97. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
98. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
99. Спиркин А.Г. Философия: Учебник / А.Г. Спиркин. – 2-е изд. – М.: Гардарики, 2001. – 736 с.
100. Татур С.К. Роль учета в управлении производством / С.К. Татур. – М.: Финансы, 1974. – 39с.
101. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие / Под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Юристъ, 2001. – 400 с.
102. Ткач В.И. Управленческий учет: международный опыт / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
103. Трейси Д. Менеджмент с точки зрения здравого смысла / Д. Трейси: Пер. с англ. – М.: Автор, 1993. – 254 с.

104. Управление в сельскохозяйственных предприятиях / Под ред. А.В. Пошатаева. – М.: Колос, 1979. – 271 с.
105. Управление общественным производством / Под ред. А.И. Наумова, Ю.И. Краснопосяса. – М.: Издательство МГУ, 1991. – 134 с.
106. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512 с.
107. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксон, М.Ф. Ван Бреда: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997 – 576 с.
108. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
109. Хорин А.Н. Дилемма финансового учета: принципы или правила? / А.Н. Хорин, С.А. Кукин // Бухгалтерский учет. – 1995. - № 2. – С. 3-11.
110. Шахмалов Ф.И. Американский менеджмент. Теория и практика / Ф.И. Шахмалов. – М.: Наука, 1993. – 158 с.
111. Широбоков В.Г. Активно-адаптивная система бухгалтерского учета в условиях автоматизации управления аграрным производством / В.Г. Широбоков. – Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2002 – 160 с.
112. Широбоков В.Г. Активно-адаптивная система бухгалтерского учета в сельском хозяйстве: концептуальные подходы, теория и практика / В.Г. Широбоков. – Воронеж: ВГАУ, 2001. – 366 с.
113. Шкарабан С.Н. Оперативный экономический анализ в производственном объединении / С.Н. Шкарабан. М.: Финансы и статистика, 1985. – 168 с.
114. Экономические методы управления / Под ред. Н.Г. Чумученко, Д. Данилова. – Киев, София: Наукова думка, 1988. – 257 с.

115. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис : Пер. с англ. / Под ред. и с предисловием А.М. Петрачкова. - М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
116. Arnold J., Hope T. Accounting for management decisions. – New York: Prentice. – Hall International, Lfd., 1990. – 412 p.
117. Informacia finansowa a zaradzanie prsedsiebiorstwem // Materialy IV Wiedzynarodowego Seminarium Naukowego. – Wroclak, 1990.-S.115.
118. Killough L.N., Leiniger W.E. Cost Management. – New York: West Publishing Company, 1987. – 870 p.
119. Raiborn C.A., Barfield J.T., Kinney M.R. Managerial accounting. – New York: West Publishing Company, 1993. – 904 p.
120. Rechnugswesen: Grundlage, Zusammenhänge Interpretationen / Aldoc. Schellenberg. – 3, überarb und erw. Aufl. – Zürich: Versus, 2000. – 500s.

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ	
ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ УЧЕТ, ЕГО СИСТЕМООБРАЗУЮЩИЕ	
ВИДЫ И ИХ	
ХАРАКТЕРИСТИКА.....	
Исторический обзор развития учета	
.1.	
Учет как общая, самостоятельная функция	
.2. управления.....	0
Общая характеристика хозяйственного	
.3. учета.....	7
Измерители, применяемые в хозяйственном	
.4. учете.....	1
Виды хозяйственного учета и их	
.5. характеристика.....	3
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ,	
СОДЕРЖАНИЕ, ФУНКЦИИ И ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЕ	
ПРИНЦИПЫ.....	4
Сущность, содержание, задачи и функции бухгалтерского	
.1. учета.....	4
Дифференциация бухгалтерского учета на подсистемы	
.2. финансового и управленческого	
учета.....	1
Пользователи бухгалтерской информации в рыночной	
.3. экономике...	3
Основополагающие принципы бухгалтерского учета и	
.4. требования, предъявляемые к	
нему.....	6
Нормативное регулирование бухгалтерского учета в	
.5. Российской Федерации.....	4
Связь бухгалтерского учета с другими	
.6. науками.....	7
ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО	
УЧЕТА.....	2
Предмет бухгалтерского учета и характеристика объектов его	
.1. наблюдения.....	2
.....	
Метод бухгалтерского учета и его основные методические	
.2. приемы и	
правила.....	4
БАЛАНСОВОЕ	
ОБОБЩЕНИЕ.....	1

	Сущность, значение и функции	
.1.	баланса.....	1
	Строение и структура бухгалтерского	
.2.	баланса.....	3
	Типовые изменения в балансе, вызываемые хозяйственными	
.3.	операциями.....	8
	
	Виды балансов и их	
.4.	классификация.....	00
	БУХГАЛТЕРСКИЕ СЧЕТА И ДВОЙНАЯ	
	ЗАПИСЬ.....	03
	Счета бухгалтерского учета и их	
.1.	строение.....	03
	Двойная запись, ее сущность и	
.2.	значение.....	11
	Счета синтетического и аналитического учета. Взаимосвязь	
.3.	между счетами и балансом.....	17
	Обобщение и проверка данных счетов бухгалтерского	
.4.	учета.....	24
	Классификация счетов бухгалтерского	
.5.	учета.....	30
	Понятие о плане счетов бухгалтерского	
.6.	учета.....	41
	СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И МОДЕЛИ ТЕКУЩЕГО	
	УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ.....	50
	Понятие о стоимостной оценке имущества и калькуляции	
.1.	себестоимости	
	50

	Правила (принципы) и виды	
.2.	оценок.....	51
	Виды	
.3.	калькуляции.....	59
	Учет процесса	
.4.	заготовления.....	62
	Учет процесса	
.5.	производства.....	72
	Учет процесса реализации	
.6.	(продажи).....	85
	ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ (ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ).....	95
	
	Понятие о бухгалтерских документах, их роль и значение.....	95
.1.	Классификация документов	
.2.	00
	Реквизиты и требования, предъявляемые к оформлению документов.....	04
	
	Организация документооборота.....	08
.4.	Порядок обработки и хранения документов бухгалтерского учета...	12
.5.	Инвентаризация, ее значение и виды.....	16
.6.	Порядок проведения инвентаризации и отражения ее результатов в учете.....	20
.7.	ФОРМЫ И ПРОЦЕДУРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	25
	
	Учетные регистры и их значение в бухгалтерском учете.....	25
.1.	Виды и формы учетных регистров.....	27
.2.	Процедуры записей и ведения учетных регистров.....	31
.3.	Исправление ошибок в документах и регистрах бухгалтерского учета.....	33
.4.	Формы и процедуры бухгалтерского учета.....	35
.5.	ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	53

	Сущность, назначение	и	виды	
1.	отчетности.....			53
2.	Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности и правила ее составления.....			55
3.	Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности.....			58
0.	ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....			62
0.1.	Значение и основные предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета и его аппарата.....			62
0.2.	Понятие централизации и децентрализации бухгалтерского учета...			70
0.3.	Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера.....			72
0.4.	Учетная политика организации.....			79
0.5.	Национальные и международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности.....			02
1.	РУКОВОДСТВО БУХГАЛТЕРСКИМ УЧЕТОМ И ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА БУХГАЛТЕРА.....			10
1.1.	Руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации.....			10
1.2.	Профессия и профессиональная этика бухгалтера.....			12
1.3.	Национальные и международные профессиональные организации...			20
2.	ВОПРОСЫ И ТЕСТЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ.....			29
2.1.	Вопросы для самопроверки.....			29
2.2.	Тесты по бухгалтерскому учету.....			32
2.3.	Ответы на тесты.....			65
	Литература.....			71

Учебное издание

Алборов Ролан Архипович

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учебное пособие

3-е издание, переработанное и дополненное

Дата выхода в свет 08.04.2016 г.
Гарнитура Times New Roman. Уч.-изд. л. 15,77.
ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА
426069, г. Ижевск, ул. Студенческая , 11
Системные требования:
Adobe Acrobat Reader.