

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

- Учебная программа дисциплины
- Учебное пособие (модуль 1)
- Учебное пособие (модуль 2)
- Пособие для практических занятий (модуль 1)
- Пособие для практических занятий (модуль 2)
- Пособие по самостоятельной работе (модуль 1)
- Пособие по самостоятельной работе (модуль 2)
- Банк тестовых заданий в системе UniTest



УДК 336  
ББК 65.052  
Х22

Электронный учебно-методический комплекс по дисциплине «Бухгалтерский учет» подготовлен в рамках инновационной образовательной программы «Создание института экономики и управления в рамках Сибирского федерального университета», реализованной в ФГОУ ВПО СФУ в 2007 г.

Рецензенты:

Красноярский краевой фонд науки;

Экспертная комиссия СФУ по подготовке учебно-методических комплексов дисциплин

**Харченко, О. Н.**

Х22 Бухгалтерский учет. Модуль 1. Теория бухгалтерского учета. Версия 1.0 [Электронный ресурс] : электрон. учеб. пособие / О. Н. Харченко, А. А. Сазина. – Электрон. дан. (4 Мб). – Красноярск : ИПК СФУ, 2008. – (Бухгалтерский учет : УМКД № 86-2007 / рук. творч. коллектива О. Н. Харченко). – 1 электрон. опт. диск (DVD). – Систем. требования : *Intel Pentium* (или аналогичный процессор других производителей) 1 ГГц ; 512 Мб оперативной памяти ; 4 Мб свободного дискового пространства ; привод *DVD* ; операционная система *Microsoft Windows 2000 SP 4 / XP SP 2 / Vista* (32 бит) ; *Adobe Reader 7.0* (или аналогичный продукт для чтения файлов формата *pdf*).

ISBN 978-5-7638-1069-1 (комплекса)

ISBN 978-5-7638-1486-6 (пособия)

Номер гос. регистрации в ФГУП НТЦ «Информрегистр» 0320802429 от 27.11.2008 г. (комплекса)

Настоящее издание является частью электронного учебно-методического комплекса по дисциплине «Бухгалтерский учет», включающего учебную программу, учебное пособие «Бухгалтерский учет. Модуль 2. Основы бухгалтерского финансового и управленческого учета», пособия по самостоятельной работе (модули 1, 2), пособия для практических занятий (модули 1, 2), контрольно-измерительные материалы «Бухгалтерский учет. Банк тестовых заданий», наглядное пособие «Бухгалтерский учет. Презентационные материалы».

Описаны теоретические принципы, методы и правила организации бухгалтерского учета на современном предприятии.

Изложены вопросы бухгалтерского баланса, системы счетов бухгалтерского учета и двойной записи, а также другие сложные разделы. Даны приложения и приведен обширный библиографический список.

Предназначено для студентов направления подготовки бакалавров 080100.62 «Экономика», 080300.62 «Коммерция», 080500.62 «Менеджмент» укрупненной группы 080000 «Экономика и управление».

© Сибирский федеральный университет, 2008

Рекомендовано Инновационно-методическим управлением СФУ  
в качестве учебного пособия

Редактор А. А. Назимова

Разработка и оформление электронного образовательного ресурса: Центр технологий электронного обучения информационно-аналитического департамента СФУ; лаборатория по разработке мультимедийных электронных образовательных ресурсов при КрЦНИТ

Содержимое ресурса охраняется законом об авторском праве. Несанкционированное копирование и использование данного продукта запрещается. Встречающиеся названия программного обеспечения, изделий, устройств или систем могут являться зарегистрированными товарными знаками тех или иных фирм.

Подп. к использованию 01.10.2008

Объем 4 Мб

Красноярск: СФУ, 660041, Красноярск, пр. Свободный, 79

# ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ</b> .....	5
<b>ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК ИНФОРМАЦИОННАЯ СИСТЕМА</b> .....	14
1.1. Общая характеристика хозяйственного учета .....	14
1.2. Значение учетной информации в системе хозяйственного учета....	24
1.3. Особенности бухгалтерского учета как информационной системы управления .....	31
<b>ТЕМА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b> ..	47
2.1. Предмет бухгалтерского учета и характеристика его объектов .....	47
2.2. Метод бухгалтерского учета и его основные элементы .....	71
<b>ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС</b> .....	74
3.1. Сущность балансового обобщения и его роль в бухгалтерском учете .....	74
3.2. Общая характеристика бухгалтерского баланса .....	78
3.3. Изменение бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций.....	86
<b>ТЕМА 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ</b> .....	90
4.1. Понятие о счетах бухгалтерского учета как информационной базе бухгалтерского баланса.....	90
4.2. План счетов бухгалтерского учета.....	106
4.3. Сущность двойной записи и ее контрольное значение .....	109
<b>ТЕМА 5. ОЦЕНКА ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b>	125
5.1. Сущность оценки и ее характеристика.....	125
5.2. Оценка объектов основных средств и нематериальных активов .	129
5.3. Оценка материально-производственных запасов.....	139
<b>ТЕМА 6. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ КАК ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b> .....	150
6.1. Общая характеристика документа как носителя первичной учетной информации.....	150
6.2. Сущность инвентаризации и ее роль в процессе первичного наблюдения .....	171
<b>ТЕМА 7. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b> .....	182
7.1. Общая характеристика учетных регистров, учетной регистрации. .	182
7.2. Понятие о формах бухгалтерского учета, их сущность .....	188

<b>ТЕМА 8. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b> .....	237
8.1. Сущность и принципы формирования учетной политики.....	237
8.2. Основные характеристики рациональной организации бухгалтерского учета и бухгалтерской службы хозяйствующего субъекта .....	249
8.3. Квалификационные характеристики бухгалтерской службы хозяйствующего субъекта.....	258
<b>ТЕМА 9. УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ</b> .....	271
9.1. Экономическая сущность кругооборота капитала .....	271
9.2. Общая характеристика налога на добавленную стоимость .....	276
9.3. Учет процесса заготовления .....	280
9.4. Учет процесса производства .....	287
9.5. Учет процесса продажи (реализации).....	316
<b>ТЕМА 10. ОТЧЕТНОСТЬ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА</b> .....	329
10.1. Общая характеристика отчетности .....	329
10.2. Сущность бухгалтерской отчетности .....	341
10.3. Содержание и порядок формирования показателей отдельных форм бухгалтерской отчетности.....	352
<b>БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК</b> .....	369
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ</b> .....	374

*Бухгалтерский учет стоит выше всех наук и искусств,  
ибо все нуждаются в нем, а он ни в ком не нуждается;  
без бухгалтерского учета мир был бы не управляем  
и люди не смогли бы понимать друг друга...*  
Б. де Солозано [27, с.81]

## **ВВЕДЕНИЕ**

Бухгалтерский учет, как и любая экономическая наука, получает права на самостоятельное существование тогда, когда может достаточно точно определить предмет своей деятельности. Большая советская энциклопедия характеризует науку как «сферу человеческой деятельности, функцией которой является выработка и теоретическая систематизация объективных знаний о действительности». Следовательно, науку о бухгалтерском учете нужно рассматривать как специализированный, самостоятельный раздел экономической науки, занимающийся выработкой и систематизацией объективных знаний в этой области.

### **Теория и практика бухгалтерского учета**

Бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую и теоретическую. Первая - понятна и очевидна, вторая - необходима для объяснения первой и выявления возможностей ее наилучшего использования для достижения предприятием оптимальных хозяйственных результатов, то есть здесь действует известный афоризм немецкого философа И. Канта (1724-1804): «Практика без теории слепа». Теория учета, таким образом, понимается как комплекс взглядов, представлений, идей, направленных на истолкование и объяснение каких-либо явлений.

Одно из лучших определений теории, по нашему мнению, дал американский социолог Толкотти Парсонс: «Теория есть организационная совокупность логически взаимосвязанных обобщенных понятий эмпирического происхождения». В сущности это означает, что бухгалтерская практика инициирует формирование целого множества логически взаимосвязанных обобщенных понятий учета, но как бы ни истолковывали теорию учета, она призвана служить практике, ибо «практика - критерий истины», и этот тезис, сформулированный К. Марксом, не потерял своей актуальности до сих пор.

Теория понимается как «особая сфера человеческой деятельности и ее результаты, представляющие собой совокупность идей, взглядов, концепций, учений об окружающей реальности», а также как «форма достоверных научных знаний, дающая целостное представление о закономерностях и существующих характеристиках объектов, основывающаяся на окружающей реальности».

Между теорией бухгалтерского учета и его практикой существует определенная связь: теория предназначена дать разумное объяснение тому, что делают или собираются делать бухгалтеры. То есть изменение принципов

обусловлено стремлением найти решения возникающих в бухгалтерском учете проблем и сформулировать теоретическую базу дисциплины.

Функция теории состоит в том, чтобы объяснить, каким образом связаны явления и события. Любая учетная теория должна объяснять, как определенные символы, соответствующие определенным фактам хозяйственной жизни, могут быть использованы аппаратом управления и другими лицами для вывода заключений о прошлых событиях и оценок будущих действий.

В целом главными функциями теории бухгалтерского учета являются создание концептуальной основы для развития новых идей и помощь в процессе учетного выбора.

В качестве основных характеристик теории выделяют следующие:

1) теория составлена из базовых знаний; 2) внутренне непротиворечива; 3) объясняет и/или предсказывает явления; 4) указывает на идеал; 5) дает наилучшие рекомендации для практического руководства; 6) ставит задачи и предлагает их решение.

Объем научной деятельности с XVII в. удваивается примерно каждые 10-15 лет (рост числа открытий, потока научной информации, числа научных работников). В развитии науки чередуются экстенсивные и революционные периоды - научные революции, приводящие к изменению структуры, принципов познания, категорий и методов, а также ее организационных форм.

Однако великий физик Макс Планк (1858-1947) справедливо полагал, что наука развивается благодаря тому, что старшие поколения ученых, формирующих методологию, вымирают. К власти, к обучению, к издательской деятельности приходит молодежь и приносит новые идеи, и так до бесконечности. При этом совершенно не очевидно, что новые теории лучше старых. В науке не может быть одной, единственно правильной теории. Не случайно Василий Васильевич Розанов (1856-1919), русский писатель, публицист и философ, говорил, что надо на предмет иметь тысячу точек зрения.

Теория нужна не столько тем, кто просто работает, сколько тем, кто думает и работает. Первой группе теория скорее вредит, чем помогает, второй (тем, кто думает, исследует глубинные проблемы бухгалтерского учета, кто составляет нормативные документы и выбирает те или иные методологические приемы для достижения большей эффективности в работе предприятия) - теория необходима.

### **Связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами**

Бухгалтерский учет представляет собой сложную систему отражения многообразных хозяйственных процессов. Эти процессы - часть окружающего нас материального мира. Соответственно, динамика и сущность этих процессов подчиняется общим законам, действующим в материальном мире, но, безусловно, проявления этих законов в сфере экономики обладают специфическими особенностями.

Таким образом, развитие бухгалтерского учета, лежащих в его основе теоретических концепций и положений происходит в тесной связи и взаимо-

действию, причем эта связь имеет многообразные формы стыковки с другими науками и научными дисциплинами. Понимание сущности бухгалтерского учета немислимо без познания такой связи и соответствующих законов других наук.

#### *Гуманитарные и социальные дисциплины*

Философия - система идей, взглядов на мир и на место человека в нем; наука о наиболее общих законах развития природы, общества и мышления.

Философия рассматривает всеобщие проблемы в системе «мир - человек».

Данная наука дает людям общий язык, формируя у них единые, общезначимые представления о главных ценностях жизни. Следовательно, философия выступает в качестве одного из определяющих факторов, которые способствуют устранению барьеров, порождаемых узостью специализации, и проявляется в ее функциях: гуманистической, социально-аксеологической, культурно-воспитательной и отражательно-информационной. Каждая из них в той или иной степени оказывает влияние на формирование теории и практики бухгалтерского учета, так как раскрывает смысл общечеловеческих ценностей и место в нем человека.

Наиболее тесное взаимодействие указанных дисциплин проявляется в отражательно-информационной функции философии. Ее сущность наиболее полно раскрывает основное назначение узкоспециализированных наук, в том числе бухгалтерского учета: адекватно отражать свой объект познания, выявлять его существенные элементы, структурные связи как результат двойственности окружающего нас материального мира; обосновывать закономерности, накапливать и углублять знания, служить источником достоверной информации. Последнее обстоятельство в наибольшей степени присуще бухгалтерскому учету.

Бухгалтерским учетом широко используется аппарат философии.

Онтологические (содержательные) аспекты бухгалтерского учета - это часть философии, ее онтология - учение о познаваемости тех хозяйственных процессов, содержание которых с помощью специфических приемов изучает данная дисциплина.

Онтология - философское учение о бытии, его формах и фундаментальных принципах, о наиболее общих определениях и категориях. Современная онтология трактуется в единстве с теорией познания и логикой.

В учете применяются гносеологические (формальные) аспекты философии, позволяющие определить истинность (достоверность) информации.

Гносеология - теория познания, раздел философии, изучающий источники, средства и условия истинности научного познания.

Психология - наука о закономерностях, механизме и фактах психической жизни человека и животных.

В бухгалтерской работе огромную роль играют психологические моменты. Бухгалтер подвергается разнообразному психологическому воздействию со стороны самых различных людей, движимых личными мотивами. Не

бывают простыми его взаимоотношения с руководителями и собственниками организации, в которой он служит. Нужна большая психологическая устойчивость для сохранения нормальной работоспособности, преодоления стрессовых нагрузок в период подготовки объемной периодической отчетности. Вполне законно ожидать повышения внимания к психологическим аспектам бухгалтерского труда.

Наряду с пониманием большого значения общих этических (нравственных) норм в работе бухгалтера следует обратить внимание на формирование специфических профессиональных этических категорий, связанных с этим видом деятельности. Здесь не только повышается уровень этических требований, но они приобретают новую качественную значимость. Элементы субъективности, вполне безобидные в других сферах, могут обернуться бедой, если не трагедией, для многих людей, когда такая субъективность, стремление сформировать благоприятное мнение о положении предприятия, угождать начальству будут проявляться при организации и ведении бухгалтерского учета.

Социология - наука об обществе как целостной системе и отдельных социальных институтах, процессах, социальных группах и общностях, отношениях личности и общества, закономерностях массового поведения людей.

Многообразны связи бухгалтерской теории и практики с социологией. Например, введение каких-либо норм и требований в области бухгалтерской деятельности без учета образовательного уровня в экономической области основных пользователей и исполнителей может вызвать трудности в реализации и соблюдении таких норм.

Логика - наука о способах доказательств и опровержений; совокупность научных теорий, в каждой из которых рассматриваются определенные способы доказательств и опровержений. Основателем логики считается Аристотель.

Каждый элемент общей системы бухгалтерского учета существует и включается в эту систему только в рамках выполнения жестких логических требований. Соответственно, каждая операция в учете, вплоть до отдельной проводки, жестко подчиняется и одновременно базируется на логике отражаемой хозяйственной операции.

Язык - любая знаковая система, например язык математики, язык жестов.

Интересно взаимодействие бухгалтерского учета с науками о языке. В силу своей сути учет требует четко определенного, взаимосогласованного и, главное, однозначного понятийного и категорийного аппарата. Здесь недопустимы многозначные, метафорические термины. В процессе формирования очень специфического бухгалтерского языка происходил своеобразный исторический конкурс. Страна, создавшая наиболее развитую, отвечающую требованиям данного времени систему учета, одаривала другие страны не только элементами этой системы, но и терминами из своего языка. Не случайно в



русской бухгалтерской терминологии существуют слова итальянского (латинского), немецкого и так далее происхождения.

#### *Общепрофессиональные дисциплины*

Сущность экономических категорий дополняют социально-экономическая статистика, финансы, деньги и кредит и другие науки, формирующие цикл общепрофессиональных дисциплин. Все они в той или иной мере обогащают бухгалтерский учет либо заимствуют из него отдельные показатели и понятия, раскрывающие характеристику учитываемых объектов в процессе расширенного общественного воспроизводства. Например, с помощью науки о финансах и денежном обращении изучаются и регулируются денежные отношения, возникающие в процессе формирования и распределения стоимости валового общественного продукта, а также части национального богатства. Последнее обусловлено формированием денежных доходов и накоплений у хозяйствующих субъектов и государства.

Экономическая теория. Экономическая сущность учитываемых объектов бухгалтерского учета изучается общеэкономическими дисциплинами. Базовой среди них является общая экономическая теория. Данная дисциплина выступает определяющей в познании экономической сущности хозяйственных процессов и той платформой, на основе которой бухгалтерский учет изучает наличие и движение имущества и источники его формирования в процессе расширенного воспроизводства.

Экономическая теория рассматривает сущность экономических категорий: предметы труда, основные средства, прибыль, рентабельность и др.

Она изучает экономическую систему в целом, важнейшие законы ее движения, в основе которых лежат отношения собственности. Составляющие собственности и есть объект изучения бухгалтерского учета. Развитие же основных положений экономической теории немислимо без обработки, систематизации и обобщения первичных данных учета, иначе теория превращается в пустую игру абстрактных гипотез.

Право (в объективном смысле) - система общеобязательных социальных норм (правил поведения), установленных государством и обеспечиваемых силой его принуждения (позитивное право) либо вытекающих из самой природы, человеческого разума; императив, стоящий над государством и законом (естественное право). Так же называется наука, изучающая эти нормы.

Особое место занимает взаимосвязь бухгалтерского учета с научными правовыми дисциплинами и правовой практикой. Хозяйствующие субъекты и государство действуют в определенной правовой среде, фиксирующей и регулирующей, в частности, имущественные взаимоотношения субъектов в процессе заключения и выполнения договоров между ними. Взаимоотношения субъектов с государством определяются широким спектром законодательных и подзаконных актов, относящихся к различным областям права - налоговому, таможенному, финансовому и так далее. Знание основ юриспруденции и конкретных правовых норм - неременное условие правильной работы каждого бухгалтера, помогает контролировать работу материально от-

ветственных лиц, определять законность осуществляемых ими хозяйственных операций. С другой стороны, основополагающие принципы и организация бухгалтерского учета являются объектами правового регулирования со стороны высших органов законодательной и исполнительной власти.

Кредит - предоставление денег или товаров в долг (пользование на срок на условиях возвратности) и, как правило, с уплатой процента.

Взаимосвязь бухгалтерского учета и кредита раскрывается в функциях последнего. Отличительные функции кредита - перераспределительная и контрольная - предполагают аккумуляцию временно свободных денежных средств и предоставление их на определенных условиях предприятию по мере возникновения потребности. Контрольная функция реализуется через контроль рублем при предоставлении кредита. Бухгалтерский учет в этой связи должен на систематической основе обеспечить своевременный контроль за целевым использованием кредитных ресурсов, своевременностью их погашения.

Ценообразование - процесс образования и формирования цен на товары и услуги, характеризуемый прежде всего методами, способами установления цен в целом.

Через четкое понимание природы ценообразования, природы цен бухгалтерский учет отражает и контролирует процесс изготовления производственных запасов и реализации готовой продукции. Учетная информация о формировании текущих издержек как исходная база используется в планировании себестоимости продукции, установлении экономически обоснованного размера отпускных цен.

Социально-экономическая статистика:

- 1) вид практической деятельности, направленной на собирание, обработку, анализ и публикацию статистической информации, характеризующей количественные закономерности жизни общества во всем ее многообразии (экономики, культуры, морали, политики и другое). В этом смысле под статистикой понимают и совокупность сводных, итоговых показателей, относящихся к какой-либо области общественных явлений;
- 2) отрасль знаний (и соответствующие ей учебные дисциплины), в которой излагаются общие вопросы сбора, измерения и анализа массовых количественных данных.

Заимствуя у социально-экономической статистики общие методологические приемы изучения массовых общественных явлений, прежде всего с помощью количественных показателей, бухгалтерский учет группирует эти показатели, отвечающие потребностям управления. В то же время органы статистики помимо применения своих специфических приемов изучения этих явлений - обследования, переписи и тому подобное - широко привлекают данные текущего бухгалтерского учета и отчетности: о ходе выполнения федеральных и региональных программ в сфере экономики, росте национального богатства, темпах и пропорциях развития отдельных отраслей и прочее.

Менеджмент можно рассматривать как науку, изучающую природу управленческого труда, причины и следствия, факторы и условия, при которых совместный труд людей становится полезным и эффективным.

Маркетинг - современная система управления производственно-сбытовой деятельностью предприятий, основанная на комплексном анализе рынка.

В понимании содержания предмета таких наук, как менеджмент и маркетинг, существенная роль принадлежит бухгалтерскому учету, поскольку только используя учетную информацию администрация может принимать обоснованные решения по управлению на всех участках хозяйственной деятельности предприятия. В то же время обратная связь, исходящая от органов управления, является исходной базой для дальнейшей обработки и группировки учетной информации, адекватной принимаемым решениям по управлению производством и сбытом продукции.

Такое взаимопроникновение и взаимодействие позволяют более четко реализовать основную функцию менеджмента как вида деятельности по руководству людьми в самых различных организациях. Аналогичный вывод можно сделать и применительно к маркетингу, рассматривая его как системный подход к управленческой деятельности, направленной на достижение определенных результатов в области сбыта.

#### *Математические и естественно-научные дисциплины*

Существует тесная связь бухгалтерского учета с общими математическими и естественно-научными дисциплинами. Это связь историческая, поскольку своим возникновением как науки бухгалтерский учет обязан прикладной математике. Именно у математики бухгалтерский учет заимствовал основную свою отличительную черту - точность. От использования простых действий арифметического счета со временем учет пришел к использованию дифференциальных и интегральных исчислений, теории множеств и пр., имеющих применение в отдельных разделах высшей математики - математической статистике, математическом программировании и прочее. Бухгалтерский учет широко использует матричную модель взаимосвязи счетов. С опорой на элементы математической логики в учете стало возможным разрабатывать типовые взаимосвязи между счетами.

В условиях использования вычислительной техники эта возможность бухгалтерского учета реализуется путем разработки алгоритмов учетного процесса, поэтому учет должен опираться на методологические приемы и способы, используемые в компьютерных системах, а бухгалтер должен знать основы вычислительной математики, теории алгоритмов и наиболее распространенные языки машинного программирования. При этом не следует забывать, что взаимопроникновение отдельных черт, присущих бухгалтерскому учету и другим дисциплинам, лишь изменяет технологию обработки учетной информации, приближая ее ко времени возникновения хозяйственных операций. Методологические же принципы бухгалтерского учета при этом не затрагиваются.

*Специальные дисциплины*

Вобрав в себя ряд качеств, присущих другим дисциплинам, бухгалтерский учет, в свою очередь, не только передал некоторым из них свои характерные признаки, но и заложил предпосылки, которые затем явились основой возникновения новых, производных от него, специальных дисциплин: судебно-бухгалтерской экспертизы, аудита, теории анализа хозяйственной деятельности, экономического анализа, экономико-математических методов и моделей в учете.

Предметом этих дисциплин служат различные аспекты хозяйственных процессов во всех организационно-правовых формах предприятий, социально-экономическая эффективность и конечные финансовые результаты их деятельности, а в равной мере и соответствующая методика проведения необходимого анализа и исследования реальной действительности.

Аудит - независимая профессиональная проверка подтверждения достоверности текущего бухгалтерского учета и финансовой отчетности, соблюдения фирмой действующего хозяйственного и налогового законодательства.

Аналитические дисциплины - теория экономического анализа, а также экономический анализ - представляют собой промежуточный этап процесса управления между сбором информации и принятием решений по оперативному регулированию производства и планированию хозяйственной деятельности экономических субъектов. Дальнейшая дифференциация аналитических дисциплин привела к возникновению управленческого и финансового анализа.

**Характеристика профессии современного бухгалтера**

Традиционно считается, что функцией бухгалтера является только ведение учета и счетов. Возможно, так и было на начальном этапе развития этого вида деятельности, но в наше время, когда информационное обеспечение стало важнейшим фактором успешной хозяйственной деятельности, функции бухгалтера претерпели существенные изменения.

Современный бухгалтер занимается не только ведением счетов, но и осуществляет обширную деятельность, включающую планирование и принятие решений, контроль и привлечение внимания руководства к нарушениям, оценку, обзор деятельности и аудирование. Современный бухгалтер обязан удовлетворить потребности тех, кто использует учетную информацию, независимо от того, они внутренние или внешние потребители этой информации.

За рубежом разработаны международные стандарты относительно объема знаний, которыми должен обладать бухгалтер с высшим образованием.

Нормативы бухгалтерского образования и этики разрабатываются комитетами по образованию и этике Международной федерации бухгалтеров (МФБ).

Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC), созданная в 1977 году, - единственная международная организация, объединяющая представителей бухгалтерской профессии из частно-

го и государственного секторов экономики, сферы аудиторской деятельности и консультационных услуг, а также образования.

Наибольшее представительство в МФБ (IFAC) имеют США, Великобритания, Бразилия, Канада, Индия, Австралия, Италия, Китай, Турция, Аргентина, Германия, Франция.

Международные нормативы бухгалтерского образования охватывают различные стороны и ступени системы бухгалтерского образования.

В п. 6 Международного норматива бухгалтерского образования № 9, принятого в июле 1991 года, в частности, указано:

- профессиональные бухгалтеры в настоящее время выполняют обязанности в сложной социальной, экономической и юридической среде, поэтому расширяется перечень знаний, которыми они должны обладать;
- программы обучения по учету должны развивать у студента понимание сущности и роли учета, а это требует знания исторической и этической перспектив развития бухгалтерской профессии, а также теоретических основ учета.

Программой модуля «Теория бухгалтерского учета» дисциплины «Бухгалтерский учет» заложено изучение студентами высших образовательных учреждений следующих основных вопросов:

- содержание и функции бухгалтерского учета;
- объекты, предмет и метод бухгалтерского учета;
- балансовое обобщение, система бухгалтерских счетов, двойная запись;
- первичное наблюдение, документация, учетные регистры;
- инвентаризация и инвентарь;
- методы стоимостного измерения;
- формы бухгалтерского учета;
- основы бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- организация бухгалтерского учета, его правовое и методическое обеспечение, учет хозяйственных процессов;
- принципы бухгалтерского учета и отчетности;
- концепции и теории бухгалтерского учета.

На все указанные и многие другие вопросы читатель найдет ответы в данном учебном пособии.

# ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК ИНФОРМАЦИОННАЯ СИСТЕМА

## 1.1. Общая характеристика хозяйственного учета

### Понятие хозяйствующего субъекта, хозяйственной (предпринимательской) деятельности

В соответствии с действующим законодательством под *хозяйствующими (экономическими) субъектами* понимается совокупность всех участников предпринимательской деятельности, которая по юридическому статусу подразделяется на физических и юридических лиц.

К *физическим лицам* отнесены физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица под свою имущественную ответственность - *индивидуальные предприниматели (предприниматели без образования юридического лица)* и *крестьянские хозяйства*. К ним также относятся частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

*Юридическими лицами* признаются организации, которые имеют в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечают по своим обязательствам этим имуществом, могут от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцами и ответчиками в суде.

*Предпринимательской деятельностью* является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, которые зарегистрированы в установленном законом порядке.

Юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности - *коммерческие организации* либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками - *некоммерческие организации*.

Юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в *форме хозяйственных товариществ* (полное и коммандитное) и *обществ* (закрытое акционерное общество, открытое акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью, общество с дополнительной ответственностью), *производственных кооперативов, государственных и муниципальных унитарных предприятий*.

Юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться в форме *потребительских кооперативов, общественных или религиозных организаций (объединений)*, финансируемых собственни-

ком учреждений, благотворительных и иных фондов, а также в других формах (например, *учреждения*), предусмотренных законом.

Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствует этим целям.

Допускается создание объединений коммерческих и (или) некоммерческих организаций в форме ассоциаций и союзов.

Юридические лица могут иметь представительства и филиалы.

**Представительство** - это обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

**Филиалом** является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений.

Основные характеристики перечисленных организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов представлены в [прил. 1](#).

### Хозяйственный учет, система его измерителей

В соответствии с действующим законодательством все юридические лица, находящиеся на территории Российской Федерации, обязаны вести бухгалтерский учет и составлять и предоставлять бухгалтерскую отчетность ([прил. 2](#)). На индивидуальных предпринимателей такая обязанность не возлагается, и они самостоятельно принимают решение о ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской отчетности ([прил. 3](#)).

С точки зрения кибернетического подхода хозяйствующие субъекты, под которыми понимается самостоятельно функционирующая экономическая единица, относятся к сложным системам управления. Хозяйствующий субъект структурно состоит из множества взаимосвязанных элементов, одни из которых осуществляют финансово-хозяйственную деятельность, другие – управление этой деятельностью. Первые относятся к объектам управления, вторые – к органам управления (субъектам управления). Орган управления и объект управления находятся в неразрывной связи и представляют в совокупности систему управления.

В рамках системы управления циркулируют информационные потоки, характеризующиеся наличием прямой и обратной связи. Прямая связь выражается потоком директивной информации, формируемой управленческим аппаратом в соответствии с целями управления, и информацией об экономической ситуации, сложившейся во внешней среде и направляемой от органа управления к объекту управления. Такие воздействия должны обеспечивать полезность и эффективность функционирования объекта управления и системы управления в целом. Это возможно, только если орган управления рас-

полагает достоверной и достаточной информацией о фактическом состоянии объекта управления. Наличие информации, отвечающей требованиям достоверности и достаточности, позволяет обеспечить выработку управленческих решений на всех уровнях управления, контроля и регулирования хозяйственных процессов, проанализировать состояние всей системы управления. Обратная связь представляет собой движущийся в обратном направлении поток учетной информации, который формируется объектом управления и содержит сведения о выполнении принятых решений (планов), фактическую информацию о хозяйственных процессах. Наблюдение и сбор такой информации осуществляется посредством хозяйственного учета.

Необходимо отметить, что имеются различные трактовки хозяйственного учета.

Мизиковский Е.А. рассматривает *хозяйственный учет* как информационную систему в управлении экономическим субъектом, в которой на основе научно обоснованных процедур фиксируется, измеряется, обрабатывается, накапливается, группируется по определенным правилам и стандартам информация о количественных и качественных характеристиках всех совершаемых в экономике предприятия процессов и хозяйственных (учетных) объектов для управления ими.

Астахов В.П. характеризует *хозяйственный учет* в широком смысле как функцию управления, достаточно рано обособившуюся в самостоятельный вид общественно полезного труда.

Палий В.Ф., Соколов Я.В. дают определение *хозяйственного учета* как сложной системы наблюдения, измерения, регистрации, обработки и передачи информации о хозяйственной деятельности, необходимой для управления общественным производством на всех уровнях.

Русалева Л.А. представляет *хозяйственный учет* как количественное отражение и качественную характеристику хозяйственных явлений в целях контроля и активного на них воздействия.

Обобщая представленные определения хозяйственного учета можно сделать вывод, что он должен быть комплексным и ориентироваться на полную и своевременную реализацию задач управления деятельностью хозяйствующего субъекта.

Авторы рассматривают *хозяйственный учет* как систему наблюдения, измерения, регистрации, группировки и обобщения фактов, явлений и хозяйственных процессов в целях контроля, анализа и управления ими.

#### ***Основными целями хозяйственного учета являются:***

- оперативное выявление обязательств (величины долгов и требований) – юридическая природа учета;
- эффективное (стабильное) функционирование;
- получение прибыли – экономическая природа учета.



*Основными этапами хозяйственного учета являются:*

- 1) **наблюдение** – целенаправленное восприятие, обусловленное задачей деятельности;
- 2) **измерение** – совокупность действий, выполняемых при помощи средств измерений с целью нахождения значений измеряемой величины в принятых единицах измерения;
- 3) **регистрация** – преобразование и документальная запись на бумажном или магнитном носителе результатов измерения различных физических величин, характеризующих технологические процессы работы;
- 4) **группировка** – обработка данных, при которой изучаемая совокупность явлений расчленяется на однородные по отдельным признакам группы и подгруппы и каждая из них характеризуется системой статистических показателей;
- 5) **обобщение** – переход на более высокую ступень абстракции путем выявления общих признаков (свойств, отношений, тенденций) предмета рассматриваемой области.

Таким образом, совокупность этапов хозяйственного учета представляет собой количественное отражение и качественную характеристику всех совершаемых хозяйственных операций с целью контроля и управления ими.

Немаловажное значение при организации хозяйственного учета имеет система применяемых **учетных измерителей**, с помощью которых выявляются объем, количество, время и прочие показатели деятельности организации.

**Учетные измерители** – единицы измерения, при помощи которых на основе измерений и исчислений хозяйственных ресурсов и процессов формируются показатели для различных нужд экономической деятельности.

Существуют следующие виды учетных измерителей: натуральные (количественные), условно натуральные, трудовые и денежные (стоимостные).

**Натуральные измерители** служат для отражения в учете информации в их натуральном выражении путем счета, обмера, взвешивания. Применение того или иного натурального измерителя (кг, м, шт., м<sup>2</sup>, м<sup>3</sup> и другие) зависит от физических свойств учитываемых объектов (объема, площади, протяженности, веса).

Натуральные измерители необходимы при учете материальных запасов, основных средств, готовой продукции и так далее. С помощью натуральных измерителей осуществляется контроль над сохранностью товарно-материальных ценностей, объемом процесса заготовления, производства и реализации, а также соизмеряются и анализируются производственные задания и отчетные показатели. Однако натуральный учет, имея большое контрольное значение, все-таки ограничен в своем применении, поскольку натуральные измерители не дают возможности обобщенно отражать разнородные по своим физическим свойствам объекты учета. Поэтому такие измерители применяются лишь для характеристики однородных объектов.

Для детализации характеристик учетных объектов используются *условно натуральные* измерители, по существу представляющие обоснованно укрупненные натуральные измерители, причем натуральный состав учетных объектов, включаемых в основной объект, заранее определен техническими условиями, государственными стандартами или другими условиями. Примерами условно натурального измерителя могут служить: комплект ремонтного инструмента, 100 пар обуви определенного вида, один станкокомплект, 100 условных банок консервов и т.д.

*Трудовые измерители* позволяют определить количество затраченного рабочего времени и выражаются в минутах, часах, днях, месяцах, человеко-часах, человеко-днях, нормо-часах и т.д. На их основе нормируются задания, начисляется заработная плата, рассчитывается производительность труда и трудоемкость производства. Трудовые измерители в большинстве случаев применяются в сочетании с натуральными, что позволяет контролировать количество выполненной в единицу времени работы.

*Денежный (стоимостной) измеритель* – обобщающий, позволяет определить показатели разнородных объектов учета в одном эквиваленте и соответствует денежным знакам в национальной валюте (рублях и копейках), причем иностранная валюта пересчитывается в рубли и копейки по курсу ЦБ РФ. Денежный измеритель позволяет произвести различные учетно-экономические группировки по многим основаниям на микро- и макроуровнях независимо от их принадлежности к той или иной отрасли экономики и всевозможных особенностей деятельности ее экономических субъектов.

Натуральные и трудовые измерители легко переводятся в стоимостную (денежную) форму:

$$СИ = И \times P,$$

где:

СИ – стоимостный (денежный) измеритель;

И – натуральный или трудовой измеритель;

P – цена единицы натурального или трудового измерителя.

### Виды хозяйственного учета

В Российской Федерации действует единая система хозяйственного учета, в которой выделяются следующие взаимосвязанные виды учета:

- *оперативный;*
- *статистический;*
- *бухгалтерский.*

Совокупность данных видов учета, их своевременность, полнота и объективность позволяют хозяйствующим субъектам экономно вести хозяйственную деятельность, не допускать непроизводительных затрат, потерь и брака продукции, изыскивать производственные резервы, снижать себестоимость продукции, максимизировать прибыль.

Виды хозяйственного учета взаимосвязаны и дополняют друг друга, формируемая ими информация имеет различную степень точности и используется в строгом соответствии с назначением и задачами каждого из них.

**Оперативный учет (оперативно-технический учет, внутрихозяйственный учет)** – это составная часть хозяйственного учета, сущность которого состоит в группировке и обобщении информации для создания внутрихозяйственной отчетности, используемой в оперативном управлении экономикой хозяйствующего субъекта. Оперативный учет осуществляется на местах производства работ и выполнения хозяйственных функций, и поэтому его сведения ограничиваются рамками отдельного экономического субъекта. Данные оперативного учета, как правило, не документируются, фиксируются как можно проще. Иногда их получают путем непосредственного наблюдения. Все большее применение находят различные механические или автоматические измеряющие и регистрирующие приборы и устройства для получения оперативной информации. Данные оперативного учета используются для повседневного текущего руководства и управления предпринимательской деятельностью (учета выработки, явки на работу, выпуска продукции, объема нормативных и фактических затрат на нее, ее отгрузки, реализации, наличия материальных запасов и другое). Нередко данные оперативного учета не регистрируются, а сообщаются в устной беседе, могут быть получены по телефону, факсу.

Необходимо иметь в виду, что от данных оперативного учета не требуется абсолютной точности, так как они не призваны давать исчерпывающую характеристику отражаемого явления. Однако они должны быть достаточно правильными, чтобы по ним можно было следить за выполнением финансово-хозяйственных процессов.

В оперативном учете для отражения информации используются натуральные, условно-натуральные, трудовые и денежные учетные измерители, наиболее часто – натуральные и трудовые. Не охватывая всей финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, оперативный учет не занимается и обобщением данных в денежном измерителе: он применяет денежный измеритель только в необходимых случаях по отдельным операциям.

**Оперативному учету присущи следующие отличительные черты:**

- быстрота обеспечения данными для оперативного руководства;
- характеристика хозяйственной операции или хозяйственного процесса с необходимой, но не абсолютной точностью и подробностью;
- направленность на принятие управленческих решений по конкретным хозяйственным операциям;
- информация, как правило, является выборочной и подразделяется на оперативно-техническую, оперативно-производственную, оперативно-финансовую;
- учет прерывен во времени, то есть надобность в нем возникает по мере необходимости с целью контроля и управления хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта;

- информация не дает целостной картины функционирования хозяйствующего субъекта, использование этой информации ограничено временным периодом (как правило, она теряет свое значение для управления после завершения хозяйственного процесса);
- необязательность документального оформления;
- использование любых учетных измерителей;
- информация может быть представлена в виде простых записей о хозяйственных операциях в специальных журналах, отчетах или устных сведений.

*К функциям оперативного учета относятся:*

- наблюдение процессов и фактов финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
- накопление и представление данных для оперативного управления и контроля.

**Статистический учет** – часть хозяйственного учета, представляющая систему сбора, накопления, обработки и изучения количественных показателей развития общественного производства, общественных явлений, их состояния и изменения, а также отдельных хозяйствующих субъектов. Информация статистического учета строится на обобщающих показателях, при этом количественная характеристика этих процессов рассматривается в неразрывной связи с их качественными показателями. Эти сведения необходимы для анализа результатов различных процессов и прогнозирования дальнейшего их развития. Статистика абстрагируется от конкретного факта, ее информация строится на обобщающих показателях, характеризующих совокупность объектов. Статистический учет изучает явления, носящие массовый характер в области экономики, культуры, образования, здравоохранения, науки и прочее. Например, статистический учет собирает и готовит информацию о состоянии экономики, движении рабочей силы, товарной массе, ценах на региональных рынках труда, товаров, ценных бумаг, о численности и составе населения с целью анализа и прогнозирования социально-экономического развития общества. На базе статистических данных государственные органы управления разрабатывают прогнозы, принимают решения в области экономической политики, определяют конкретные меры в сфере оперативного управления экономикой страны.

Следовательно, анализ данных статистического учета и принятие управленческих решений на основе этого анализа осуществляются, как правило, не на уровне хозяйствующего субъекта, а на уровне государственного управления – муниципальном, региональном или федеральном. Таким образом, в масштабах отдельного хозяйствующего субъекта статистический учет организуется, прежде всего, в целях формирования статистической отчетности.

Статистический учет широко применяет выборочный метод наблюдения и регистрации, проводит единовременные учет и переписи, использует обобщенные данные оперативного и бухгалтерского учета. Пользуясь при-

сущими статистике методами и приемами, при статистическом учете производятся соответствующие группировки показателей, расчеты индексов и коэффициентов, относительных и средних величин, динамических рядов, на основе анализа которых устанавливаются закономерности, свойственные изучаемым явлениям.

От других видов учета статистический отличается более продолжительными сроками представления отчетности (как правило, календарный год, но не менее квартала). Учетные регистры, график документооборота и иные существенные элементы статистического учета в конкретном хозяйствующем субъекте определяются составом показателей, установленных в качестве обязательных в формах статистической отчетности.

Среди отдельных видов хозяйственного учета центральное место занимает **бухгалтерский учет**, представляющий собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. В данном определении отражены:

- основные этапы учетного процесса (вначале любой учетный объект наблюдается, затем измеряется, осуществляется его регистрация, дальнейшая обработка учетной информации для ее передачи пользователям);
- основные отличия бухгалтерского учета от статистического и оперативного:
  - применение особых, только ему присущих способов обработки данных (бухгалтерские счета, двойная запись);
  - обязательность отражения всех объектов бухгалтерского учета в денежном (стоимостном) выражении;
  - строгая документированность, придающая учету доказательную силу;
  - ведение в определенном порядке на основе документов систематической записи совершенных хозяйственных операций;
  - периодическое проведение инвентаризаций для проверки достоверности данных, отраженных в бухгалтерском учете, результаты которых фиксируются в документах и отражаются в учете;
  - учет сплошной и непрерывный;
  - выполнение специально подготовленными кадрами;
  - ограничение рамками одного хозяйствующего субъекта.

Под **сплошным отражением хозяйственной деятельности** подразумевается обязательный учет всего имущества, всех видов производственных запасов, затрат, продукции, денежных средств, обязательств организации и т.д. **Непрерывность** требует постоянного наблюдения и записи в документах совершающихся в организации фактов о движении материальных ценностей, денежных средств, расчетов, кредитов, ценных бумаг и т.д. Каждый хозяйственный факт оформляется **документально**, т.е. бумажным первичным документом или машинным носителем информации, который имеет правовую основу: согласно ему устанавливается ответственность за выпол-

няемую хозяйственную операцию, следовательно, документ приобретает юридическую силу.

По мнению авторов, *целью бухгалтерского учета* является формирование комплексной информации об экономических ресурсах и финансовых результатах хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Бухгалтерский учет как система создает и передает информацию об определенном хозяйствующем субъекте. Эта информация дает возможность ее потребителям принимать обоснованные решения при выборе альтернативных вариантов использования ограниченных ресурсов при управлении финансово-хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта.

Бухгалтерский учет обеспечивает:

- выявление экономической сущности, измерение хозяйственных операций, их регистрацию (запись) в учетных регистрах с целью подготовки для дальнейшего использования;
- обработку учетных данных, обеспечение их сохранности до определенного момента, а затем их переработку (обобщение) в необходимую полезную информацию (внешнюю и внутреннюю);
- передачу этой информации в форме отчетов заинтересованным пользователям для принятия решений.

Основное отличие бухгалтерского учета от оперативного и статистического состоит в том, что сфера его применения ограничивается рамками хозяйствующего субъекта. При этом он шире, чем оперативный учет, отражающий только отдельные стороны предпринимательской деятельности, но уже в сравнении со статистическим учетом, изучающим разные стороны общественной жизнедеятельности.

Интеграция России в мировую экономику обусловила объективную необходимость выделения в составе бухгалтерского учета следующих его видов: финансового, управленческого и налогового. Сравнительная характеристика видов бухгалтерского учета представлена в [прил. 4](#).

*Финансовый учет* обеспечивает своевременное бухгалтерское оформление, регистрацию, группировку, накопление учетной информации, главным образом финансовой по природе, результируемой в бухгалтерской отчетности, стоимостные показатели которой используются как внутренними, так и внешними пользователями. Порядок составления и обработки информации в финансовом учете регламентируется и подчиняется стандартным принципам, урегулированным государством.

*Управленческий учет* представляет собой относительно обособленную подсистему бухгалтерского учета, в которой генерируется учетно-экономическая информация о затратах на конкретный вид деятельности хозяйствующего субъекта и полученных на них доходах, используемая аппаратом управления всех уровней для поддержки планирования, нормирования, лимитирования, анализа, контроля и разработки управленческих решений. Управленческий учет обобщает плановую, нормативную, прогнозную и ана-

литическую информацию и более полно отражает учетные процедуры наблюдения, измерения и регистрации.

В системе управленческого учета информация об издержках производства группируется и учитывается:

- по видам затрат (номенклатура продукции, работ и услуг);
- по месту возникновения затрат, то есть по структурным подразделениям, в которых концентрируется первоначальное потребление материальных ресурсов (рабочее место, бригада, цех и т.д.);
- по носителям затрат, то есть по видам продукции, работ и услуг данного хозяйствующего субъекта, предназначенных для продажи на рынке.

Управленческий учет не регламентируется государством, его содержание определяется целями управления хозяйствующего субъекта, а его данные носят конфиденциальный характер.

**Налоговый учет** представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации, их движении путем непрерывного, сплошного и документального учета всех хозяйственных операций в соответствии с требованиями налогового законодательства РФ, необходимого для правильного объективного исчисления налоговых обязательств и составления налоговой отчетности хозяйствующего субъекта. Основной целью налогового учета является определение налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Данные налогового учета по отношению к данным бухгалтерского учета во многом вторичны. Порядок составления и обработки информации в налоговом учете регламентируется и подчиняется стандартным принципам, урегулированным Налоговым кодексом РФ.

Налоговый учет предназначен для сбора учетной информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление учета налогов с целью объективного налогообложения и составления налоговой отчетности. Вместе с тем налоговый учет предполагает проведение самостоятельных расчетов или расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета с целью правильного определения налоговой базы.

Расчетные корректировки производятся внесистемно, то есть без отражения в бухгалтерском учете поправок, полученных расчетным путем. Это предполагает разработку и утверждение налоговых регистров, которые предназначены для систематизации и накопления информации и могут быть представлены в виде налоговых расчетов, таблиц или налоговых карточек.

**Основными функциями налогового учета являются:**

- сбор и фиксация первичной информации, необходимой для правильного определения налоговых обязательств плательщика;
- своевременность отражения первичной налоговой информации в бухгалтерских и налоговых регистрах и на счетах бухгалтерского учета;
- правильное определение величины налогового обязательства налогоплательщика;
- формирование достоверной налоговой отчетности;

- контроль за формированием налоговой информации и налоговой отчетности.

## 1.2. Значение учетной информации в системе хозяйственного учета

### Понятие учетной информации

Бухгалтерский учет как метод систематического количественного отображения фактической действительности является основным источником образования информационной системы хозяйствующего субъекта, используемой в целях управления (прил. 5).

В зависимости от уровня управления используются различные виды информации:

- **учетная информация** – формируется внутри хозяйствующего субъекта в процессе осуществления им хозяйственных процессов и отражается в учете;
- **неучетная информация** – внешняя по отношению к хозяйствующему субъекту, описывает мировые тенденции развития экономики в целом и отдельных отраслей, конъюнктуру рынка, уровень процентных ставок, инвестиционный климат, инфляционные процессы и прочее.

**Качество учетной информации** определяется ее значимостью (существенностью, ценностью) и достоверностью (надежностью, правдивостью, объективностью).

**Значимость учетной информации** проявляется в возможности оказывать влияние на результат применения управленческих решений, поскольку они позволяют: предсказывать возможные ситуации и на этой основе осуществлять выбор наилучшей альтернативы; иметь обратную связь с источником данной информации; своевременно получать информацию.

**Достоверность учетной информации** базируется на правдивости и полноте, соответствующей степени ее адекватности хозяйственным процессам; прозрачности, позволяющей подтвердить факты совершенных хозяйственных операций; нейтральности, если получение информации не является результатом ее преднамеренного искажения в интересах определенных пользователей.

Приоритет учетной информации, ее полезность зависят от того, насколько она выполняет требования, предъявляемые потребителями. При минимальном количестве показателей (синтетических – обобщающих и аналитических – детализирующих обобщенные данные) она должна обеспечить информационные потребности максимального количества пользователей (внешних и внутренних) с тем, чтобы они могли на основе этой информации принимать обоснованные управленческие решения.

### Факторы, определяющие ценность учетной информации:

- **своевременность** – информация должна поступить пользователям вовремя, иначе она перестанет отражать реальное состояние хозяйствующего субъекта. Своевременно представленная информация позволяет быстро



реагировать на выявленные отклонения в деятельности хозяйствующего субъекта, принимать меры по устранению негативных явлений;

- **прогностичность** – информация должна отражать тенденции развития хозяйствующего субъекта и тем самым служить основой для прогнозирования финансово-хозяйственной деятельности на перспективу;
- **наличие обратной связи с источником информации** – обеспечивает принятие эффективных управленческих решений;
- **сопоставимость информации** – необходимое условие для ее анализа, разработки плановых показателей, оценки результатов работы хозяйствующего субъекта и его подразделений;
- **доступность информации для тех, кому она предназначена** - определяется тщательным отбором плановых и отчетных показателей, их четкостью, недвусмысленностью, наглядностью. Здесь не должно быть ничего лишнего, отвлекающего внимание от целей ее изучения и затрудняющего это изучение;
- **экономичность информации** - затраты на получение, обработку и передачу качественной учетной информации должны соотноситься с эффективностью принимаемых на ее основе решений. Это сопоставление позволяет определить экономичность информации.

**Надежность учетной информации обусловлена:**

- **прозрачностью информации** – позволяет проверить и подтвердить факты совершенных хозяйственных операций;
- **нейтральностью информации** – не несет в себе элементов преднамеренного искажения данных в интересах внутренних или внешних пользователей.

### Пользователи учетной информации

Согласно действующему бухгалтерскому законодательству приоритетным направлением использования учетной информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, является удовлетворение потребностей определенного круга заинтересованных лиц – пользователей бухгалтерской информации. **Пользователем бухгалтерской информации** признается любое юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации о хозяйствующем субъекте.

Пользователей бухгалтерской отчетности можно квалифицировать следующим образом ([табл. 1.1](#)).

Таблица 1.1

**Классификация пользователей бухгалтерской информации**

<b>Пользователи бухгалтерской информации</b>			
<b>Внутренние</b>	<b>Внешние</b>		
	<b>с прямым финансовым интересом</b>	<b>с косвенным финансовым интересом</b>	<b>без финансового интереса</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Собственники</li> <li>• Аппарат управления</li> <li>• Структурные подразделения (персонал)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Инвесторы</li> <li>• Контрагенты</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Налоговые органы</li> <li>• Профессиональные участники фондового рынка</li> <li>• Органы по управлению экономикой</li> <li>• Общественность</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Органы статистики</li> <li>• Арбитраж</li> <li>• Аудиторские организации</li> </ul>

**Внутренние пользователи** используют информацию бухгалтерского учета для оперативного управления хозяйствующим субъектом:

- оценки целесообразности финансово-хозяйственных операций;
- контроля за эффективностью использования ресурсов;
- оценки финансового состояния;
- предотвращения отрицательных результатов финансово-хозяйственной деятельности;
- выявления внутрихозяйственных резервов;
- принятия управленческих решений и т.п.

**Внешние пользователи** применяют информацию бухгалтерского учета, представляемую в бухгалтерской (финансовой) отчетности, для следующих целей:

- оценки эффективности использования ресурсов руководством хозяйствующего субъекта;
- определения перспектив развития хозяйствующего субъекта, оценки целесообразности предоставления кредита;
- подтверждения надежности деловых связей;
- контроля за правильностью расчетов и выплат налогов;
- проверки соответствия представленных документов законодательству и принятым правилам ведения бухгалтерского учета;
- статистического сравнения и обобщения по отраслям и так далее.

Кроме того, потребности каждой группы пользователей в бухгалтерской информации определяются их личными и профессиональными интересами. Специфика потребностей основных групп пользователей информации в общем виде представлена в [табл. 1.2](#).

**Собственники** имущества хозяйствующего субъекта выделяются в отдельную группу пользователей бухгалтерской информации, как правило, в том случае, когда учредители и участники юридического лица такими собственниками не являются. Это унитарные предприятия, имущество которых, согласно Гражданскому кодексу РФ, принадлежит организации на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. Данные бухгалтерской

отчетности и дополнительной информации, сгруппированные по принципам, которые установлены собственниками имущества хозяйствующего субъекта, служат базой для определения финансового состояния имущественного комплекса.

*Акционеры* также относятся к категории собственников, и им необходима информация об эффективности вложенных ими средств. Основной бухгалтерской информацией являются размер полученной прибыли, размер прибыли, приходящейся на одну акцию.

*Аппарат управления* (руководство) хозяйствующего субъекта - основной пользователь бухгалтерской информации. Любая управленческая деятельность, в конечном счете, сводится к принятию управленческих решений, направленных на оптимизацию показателей функционирования хозяйствующего субъекта. Руководство принимает решения, касающиеся практически всех сторон деятельности экономического субъекта (за исключением случаев, предусмотренных законодательством), поэтому для аппарата управления хозяйствующего субъекта представляется полезной любая бухгалтерская информация.

Таблица 1.2

***Специфика потребностей основных групп пользователей бухгалтерской информации***

Группа пользователей		Вклад в деятельность организации	Требования компенсации	Объект анализа
Внутренние	Собственники	Собственный капитал	Дивиденды	Финансовые результаты и финансовое положение
	Аппарат управления	Знание дела и умение руководить	Оплата труда и премиальные	Вся информация, полезная для управления
	Структурные подразделения (персонал)	Выполнение работ в соответствии с разделением труда	Оплата труда и социальные гарантии	Финансовые результаты
Внешние с прямым финансовым интересом	Инвесторы	Инвестиционный капитал	Окупаемость вложенных средств, рост совокупной стоимости хозяйствующего субъекта	Ликвидность баланса, финансовая устойчивость, рентабельность
	Контрагенты	Поставка (покупка) материально-производственных запасов, заемные средства и т.д.	Договорная цена, кредитоспособность, надежность поставок, уверенность в погашении задолженности по сумме займа и процентов, защита на случай неплатежа	Финансовое положение

Продолжение таб. 1.2

Внешние с косвенным финансовым интересом	Услуги общества	Налоги, сборы, взносы, повышение благосостояния общества	Финансовые результаты
Внешние без финансового интереса	Подтверждающий, разрешительный, правозащитный	Достоверная информация, социально ориентированные показатели, повышение благосостояния общества	Финансово-хозяйственная деятельность в целом

**Структурные подразделения (персонал)** хозяйствующего субъекта, в первую очередь, интересуют размер прибыли, полученной организацией, и размер фондов, предназначенных для материального стимулирования работников и развития социально-бытовой и культурной сфер. Предметом заинтересованности персонала может быть задолженность хозяйствующего субъекта по суммам начисленной оплаты труда и иных выплат в пользу персонала. Сотрудники структурных подразделений пользуются бухгалтерской информацией, необходимой для решения конкретных задач.

**Инвесторов** интересует информация о финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта, о способности своевременно погашать текущие и долгосрочные обязательства. Большое значение имеет бухгалтерская информация, используемая для финансового анализа структуры задолженности и структуры имущества хозяйствующего субъекта. Кроме того, их интересует информация, на основе которой определяется долгосрочная перспектива развития инвестируемого субъекта.

**Контрагентов можно рассматривать в следующем разрезе:**

- **кредиторы** – которыми являются, прежде всего, поставщики и подрядчики, их интересует бухгалтерская информация о своевременности погашения текущих долгов за поставленные товары, выполненные работы и оказанные услуги;
- **дебиторы** – представлены покупателями и заказчиками, заинтересованными в информации о хозяйственных операциях, совершенных хозяйствующим субъектом за последний отчетный период, на основании которой они делают выводы о стабильности деятельности организации, особенно когда они имеют с ней долгосрочные контракты.

**Налоговые органы** интересуются данными о состоянии и размере налоговой базы по различным видам налогов. Эти органы официально считаются адресатами бухгалтерской отчетности, но основным объектом их внимания являются налоговые декларации и соответствие данных, указанных в них, данным бухгалтерского учета. Таким образом, для хозяйствующего субъекта, формирующего бухгалтерскую информацию для налоговых органов, первоочередным является правильное определение налоговой базы, а также достоверность сведений, указанных в бухгалтерских документах (справках), используемых для ведения налогового учета.

**Федеральную комиссию рынка ценных бумаг и фондовую биржу** прежде всего интересует доходность (котировка) ценных бумаг эмитента, особенно степень риска, связанная с приобретением акций, поскольку на разнице между продажной и покупной ценами акций и других ценных бумаг, оказании посреднических услуг его участники формируют свой финансовый результат. Спрос на ценные бумаги эмитента и их предложение определяются в зависимости от его финансовой устойчивости. Определить ее степень профессиональные участники фондового рынка могут по данным периодически публикуемой финансовой отчетности собственников, зарегистрированных на фондовых биржах.

**Органы управления экономикой (правительственные структуры)** - это органы исполнительной власти: министерства экономики и министерства финансов разных уровней. Они занимаются изучением учетной и финансовой информации в той мере, в какой это имеет отношение к прогнозированию развития отдельных производств, определению пропорций, темпов роста, расчету национального дохода и аналогичных статистических показателей.

**Общественность** представляют:

- **профессиональные союзы** – изучают бухгалтерскую информацию хозяйствующего субъекта на предмет обоснованности и целесообразности заключаемых коллективных договоров, их пролонгации;
- **правоохранительные органы** – используют бухгалтерскую информацию при проверке отдельных вопросов предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта. При этом возможна ситуация, когда необходимы специальная группировка и детализация данных бухгалтерского учета;
- **прочие** - это государственные учреждения регионального уровня, население, интересующееся бухгалтерской информацией с точки зрения финансового состояния хозяйствующего субъекта и способности решать социально-экономические проблемы в границах отдельных территорий.

**Органы статистики** на основе бухгалтерской и статистической отчетности формируют и представляют информацию, необходимую для принятия решений на государственном или региональном уровне.

**Арбитраж** использует бухгалтерскую информацию в случае судебных разбирательств между различными контрагентами по разногласиям между ними, возникшими в процессе их финансово-хозяйственной деятельности.

Объектом внимания **аудиторских фирм** или отдельных аудиторов является вся бухгалтерская информация хозяйствующего субъекта, за исключением случаев, когда проверка проводится по отдельным вопросам или направлениям.

Необходимо заметить, что внешние пользователи, имеющие право на получение внутренней информации, обязаны хранить коммерческую тайну (перечень сведений, составляющих коммерческую тайну, определяется руководителем хозяйствующего субъекта).

Конкурентные преимущества хозяйствующего субъекта во многом зависят от конфиденциальности его учетной информации. Повсеместный переход к компьютерной обработке данных, помимо очевидных преимуществ, создал и довольно специфичные проблемы, одной из которых является необходимость защиты информации от несанкционированного доступа. В условиях распространения глобальных компьютерных сетей проблема защиты информации стала весьма и весьма значимой, поскольку «дистанционная» кража секретной информации - очень распространенное явление.

Угрозы несанкционированного вмешательства в информационные массивы компьютерной системы можно разделить на внешние и внутренние.

Внешние исходят от сторонних лиц или организаций, то есть всех тех, кто не имеет отношения к функционированию данного хозяйствующего субъекта, но по тем или иным причинам хотел бы получить доступ к его конфиденциальной информации.

Внутренние угрозы информации исходят от сотрудников хозяйствующего субъекта и лиц, которым разрешен доступ к работе с автоматизированной системой.

В настоящее время существуют и активно используются на практике самые разнообразные механизмы защиты информации в компьютерных системах. В целом их можно разделить на внешние и внутренние средства защиты.

Внешние средства основаны на технологиях, непосредственно не встроенных в прикладные программные системы. Это ключи защиты программ и специализированное программное обеспечение, позволяющее «прятать» от постороннего глаза файлы и целые логические диски.

Внутренние средства - это технологии защиты информации, интегрированные в саму прикладную программную систему. Сюда относятся, в первую очередь, средства ограничения доступа пользователей к тем или иным массивам данных и возможностей выполнения определенных функций их обработки. С некоторыми оговорками внутренними средствами защиты информации можно считать также разнообразные механизмы ее шифрования в базах данных.

Немаловажна защита экономической информации, содержащейся в документах, от конкурентов.

Для этого хозяйствующему субъекту необходимо разработать и соблюдать схему движения охраняемой информации, использовать программу дезинформации конкурентов, заботиться о материальной заинтересованности сотрудников (чтобы уберечь их от искушения продать секреты хозяйствующего субъекта).

Руководство хозяйствующего субъекта должно проводить политику взысканий и поощрений, направленную на профилактику возможных нарушений.

В частности руководство хозяйствующего субъекта должно:

- предусмотреть в контрактах, соглашениях и договорах четко выраженные письменные обязательства сотрудников о неразглашении коммерческой тайны;
- продумать организацию движения информационных потоков в документообороте;
- определить степень секретности конкретных документов;
- Предусмотреть вопросы защиты конфиденциальных данных в документах

### **1.3. Особенности бухгалтерского учета как информационной системы управления**

#### **Бухгалтерский учет в информационной системе управления**

В настоящее время бухгалтерский учет - одна из основных функций управления. Это означает, что совершенствование управления, создание рыночного механизма неразрывно связано с развитием всей системы учета. С помощью учетной информации строится модель функционирования объекта управления, что служит предпосылкой для принятия эффективных управленческих решений.

Кроме того, *основными функциями бухгалтерского учета в информационной системе* являются:

- **функция планирования** - обеспечивает разработку программ действия объекта управления в достижении ранее поставленной цели. При этом используются методы прогнозирования, моделирования, программирования и другие для научно обоснованного планирования;
- **функция учета** – обеспечивает отражение фактических результатов действия объекта управления;
- **функция анализа** – позволяет выявить и измерить влияние факторов (причин), вызывающих отклонение фактических результатов действия объекта управления от запланированных с выработкой вариантов управленческих решений;
- **функция регулирования** – дает возможность выработать оптимальное управленческое решение на основе результатов анализа и его исполнения.

*Бухгалтерский учет в системе управления* обеспечивает реализацию следующих взаимосвязей:

- **бухгалтерский учет и планирование** - планирование включает в себя постановку целей, определение путей их достижения и выбор наилучшей альтернативы. На всех этих стадиях необходимо моделировать финансовые проблемы и пути их разрешения. Учетные данные предшествующих периодов являются исходной базой для планирования, а данные текущего учета - средством контроля за выполнением планов, основой для корректировки плановых заданий;
- **бухгалтерский учет и контроль** - хозяйственный контроль как функция управления состоит в выявлении отклонений от планов, определении того,

насколько хозяйственные действия соответствуют плану, выявлении нарушений законодательных актов. Для выявления указанных отклонений фактические результаты сравниваются с плановыми. Источником данных о фактических результатах служит бухгалтерский учет;

- **бухгалтерский учет и экономический анализ** - экономический анализ осуществляется на базе бухгалтерского учета, основного источника информации. Экономический анализ включает опенку, диагностику и прогнозирование управленческих решений, дает оценку их обоснованности, устанавливает причины выявленных отклонений. Анализ играет основную роль в экономическом обосновании принимаемых планов. Связь анализа с бухгалтерским учетом состоит в том, что при построении моделей используются учетные данные и данные бухгалтерской отчетности;
- **бухгалтерский учет, ревизия и аудит** - ревизии и аудиторские проверки осуществляются в основном по данным бухгалтерского учета. Результаты проверок используются для улучшения организации учета хозяйствующим субъектом;
- **бухгалтерский учет, финансы, кредит и право** - данные бухгалтерского учета используются при составлении финансового и кредитных планов, при решении правовых вопросов. Одновременно по учетным данным ведется контроль за выполнением финансового плана и финансовым состоянием экономического субъекта, использованием кредитов банка.

Бухгалтерский учет, постоянно совершенствуясь, является не только важным звеном формирования рыночной экономики, но и действенной функцией управления, он способствует лучшей организации управления, планирования, прогнозирования, анализа посредством обеспечения учетной информацией разных уровней управления.

**Управление** – это процесс целенаправленного воздействия на различные ресурсы (стороны) финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта с целью эффективного его функционирования. Результат этого воздействия – получение максимальной прибыли, но при этом необходимо учитывать, что ресурсы ограничены, а потребности – безграничны.

Управление осуществляется через механизм управления, реализующийся посредством учета и его функций. Таким образом, совершенствование системы управления, создание рыночной экономики вызывает необходимость совершенствования и развития бухгалтерского учета.

В системе управления **учет выполняет ряд функций**, основные из которых следующие: информационная, контрольная, обратной связи, аналитическая, обеспечения сохранности ценностей, прогностическая, оценочно-сравнительная, перераспределительная, самоорганизующая (саморегулирующая) и социальная.

**Информационная функция** является основой разработки и реализации управленческих решений в системе управления хозяйствующим субъектом. Учетно-экономическая информация, характеризующая фактическое состояние хозяйственной деятельности, формируется в системе хозяйственного



учета. В бухгалтерском учете регистрируется, накапливается и обобщается информация о состоянии имущественных средств хозяйствующего субъекта и имущественных отношений с другими организациями, о процессах и результатах. Следовательно, бухгалтерский учет отражает, создает комплексную информацию во всех областях хозяйственной деятельности. Все многочисленные хозяйственные операции документируются, накапливаются по определенным признакам, сводятся в учетных регистрах, отражаются на счетах бухгалтерского учета, затем полученные данные обобщаются в формах бухгалтерской отчетности.

**Контрольная функция** способствует обеспечению сохранности, наличия и движения имущественного комплекса хозяйствующего субъекта, а также правильности и своевременности расчетов с контрагентами хозяйственных взаимоотношений. Контрольная функция типична для бухгалтерского учета при любых условиях хозяйствования и любых пользователях учетной информации. Она предполагает постоянный контроль над использованием различного вида ресурсов - материальных, трудовых, финансовых, то есть определение того, насколько действия соответствуют плану.

**Контроль** – система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям.

Контроль может осуществляться по следующим направлениям:

- обеспечение сохранности собственности хозяйствующего субъекта;
- использование основных средств, амортизационных отчислений;
- выполнение планов по объемам выпущенной и реализуемой продукции;
- рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- формирование полной себестоимости реализованной продукции;
- функционирование различных подразделений организации (например, цехов, производств, участков);
- формирование и распределение прибыли;
- другие направления.

Контрольная функция предусматривает проведение предварительного, текущего и последующего контроля на разных стадиях совершения хозяйственных операций:

- **предварительный контроль** – проводится до начала хозяйственной операции с целью планирования ее результатов;
- **текущий контроль** – осуществляется во время совершения хозяйственной операции и обеспечивает ее выполнение с наибольшим эффектом;
- **последующий контроль** – проводится после завершения хозяйственной операции и позволяет корректировать полученный результат.

**Функция обратной связи** способствует обеспечению фактическими данными о деятельности хозяйствующего субъекта, что позволяет давать оценку выполнения установленных показателей и является базой для разработки программы его предпринимательской деятельности. Обратная связь

показывает, как повлиял на производственный процесс поток вынужденных оперативных решений, и строится на сравнении плановых и фактических показателей.

Бухгалтерский учет выполняет функцию обратной связи, необходимую при управлении: формирование и передача информации о фактических параметрах развития объекта управления.

Обратная связь может использоваться для разных целей: поиска альтернатив, изменения направлений работы, методов принятия решений, планирования, а также форм исполнительного (аналитического) отчета.

**Основными компонентами информационной системы обратной связи являются:**

- **ввод** – неупорядоченные данные;
- **процесс** – обработка данных;
- **вывод** – упорядоченная информация.

С точки зрения системы управления бухгалтерский учет представляет собой часть информационной системы обратной связи, ее основу. Он призван обеспечивать все уровни управления хозяйствующего субъекта информацией о фактическом состоянии управляемого объекта, а также обо всех существенных отклонениях от заданных параметров.

С помощью функции обратной связи, на основании фактических данных бухгалтерского учета осуществляется контроль за выполнением запланированных показателей, выявляются резервы роста эффективности производства.

**Аналитическая функция** заключается в анализе производственной и финансовой деятельности организации, ее результатов. На основании учетно-экономической информации заинтересованные лица (как внутренние, так и внешние пользователи) стремятся получить необходимые им достоверные сведения об имущественном состоянии предприятия, его платежеспособности, использовании заемных средств, внутренних и внешних отношениях, эффективности и доходности деятельности, перспективах развития. Для целей управления необходим анализ использования всех видов ресурсов, затрат на производство и реализацию продукции, распределения и использования прибыли. При анализе фактические показатели сравнивают с плановыми, нормативными, сметными, выявляют причины отклонений.

**Функция обеспечения сохранности ценностей** предполагает проведение инвентаризаций, позволяющих определить изменения, которые произошли в составе объектов учета, а также подтвердить правильность отражения хозяйственных операций.

**Прогностическая функция** означает диагностику и прогнозирование финансового состояния и платежеспособности хозяйствующего субъекта на основании данных бухгалтерской финансовой отчетности, прогнозирование хода производственных процессов посредством использования данных управленческого учета.

**Оценочно-сравнительная функция** проявляется в основном в управленческом учете путем соизмерения затрат и результатов, оценки эффективности деятельности центров ответственности и хозяйствующего субъекта в целом.

**Перераспределительная функция** перераспределяет доходы между хозяйствующим субъектом и государством посредством налоговых расчетов и обязательных платежей.

**Самоорганизующая (саморегулирующая) функция** предусматривает постоянное воздействие системы бухгалтерского учета через особые управляющие механизмы на характер функционирования (выполнение функций и процессов коммуникаций информации) и развитие подсистем финансового, управленческого и налогового учета в соответствии с изменяющимися внешними условиями и средой управления. Поскольку система бухгалтерского учета представляет собой единство подсистем финансового, управленческого и налогового учета и их раздельное существование невозможно, то функционирование и изменение финансового учета осуществляется во взаимосвязи с управленческим и налоговым учетом, и наоборот.

**Социальная функция** бухгалтерского учета проявляется в формировании в бухгалтерском учете различных резервов для финансирования работ по ликвидации последствий экологических, стихийных и других чрезвычайных ситуаций; использовании информации бухгалтерского учета для стимулирования труда работников, а также определения уровня доходов различных категорий работников хозяйствующих субъектов; развитию у аппарата управления хозяйствующих субъектов 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 метода бухгалтерского учета. Совершенствование управления неразрывно связано с развитием системы бухгалтерского учета, поскольку невозможно осуществлять такие функции управления организацией, как планирование, прогнозирование, организация хозяйственной деятельности и ее регулирование без использования для этих целей учетной информации.

**Оценка функционирования системы** – изучение всей системы принятия решений с целью ее улучшения. На этом этапе важно понять, была ли достигнута поставленная цель (обратная связь), и если нет, то выяснить, что послужило причинами: недостатки планирования и контроля или неправильный выбор цели. Оценочная информация может содержаться в годовом и других финансовых отчетах, сформированных на основе учетных данных. Помимо информации обратной связи о состоянии управляемого объекта в анализе широко применяется плановая информация.

Исходя из результатов анализа функционирования управляемого объекта (для хозяйствующего субъекта таким объектом является его финансово-хозяйственная деятельность) могут быть приняты решения об управленче-

ских воздействиях оперативного регулирования или мероприятиях по пересмотру планов.

Взаимосвязь и взаимообусловленность функций бухгалтерского учета создают предпосылки для широкого использования в процессе их реализации средств вычислительной техники, чтобы информация создавалась с наименьшими трудовыми затратами, дифференцировалась по объектам управления и срокам представления, имела необходимую степень детализации, была объективной, достоверной и своевременной.

### Задачи и правила бухгалтерского учета

*Основными задачами бухгалтерского учета в РФ* являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним 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.

*К прочим задачам бухгалтерского учета* относятся:

- формирование системы стандартов, обеспечивающих полезность информации;
- обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказание методической помощи хозяйствующему субъекту в понимании системы управленческого учета;
- формирование нормативной базы;
- международное сотрудничество.

В организации бухгалтерского учета важную роль играют общепринятые принципы, выражающие основные положения изучаемой теории. **Принцип** означает исходное, базовое положение науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения. Они могут быть закреплены в законодательном порядке или сформулированы и рекомендованы профессиональными бухгалтерскими организациями на основании теории и практики учета, правовых прецедентов и хозяйственных традиций. Принципы служат основой общей концепции бухгалтерского учета, помогают разрабатывать его стандарты в интересах различных пользователей.

В российской практике отсутствуют нормативно закрепленные принципы, изложенные в едином документе (то есть категория «принципы бух-

галтерского учета» отсутствует), вместо этого используется понятие «правила бухгалтерского учета», которое включает в себя понятия «допущения» и «требования». *Допущение* означает предположение, а *требование* – норму, совокупность условий, правил, которым необходимо соответствовать. Поэтому авторы предлагают под принципами бухгалтерского учета понимать *правила бухгалтерского учета в разрезе следующих направлений*:

- базовые (основные);
- правила-допущения;
- правила-требования;
- прочие.

*Основные (базовые) правила ведения бухгалтерского учета* определены Федеральным законом РФ от 21.11.1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 года № 34н:

- *обязательность двойной записи* хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, который составляется на основе Плана счетов, утверждаемого Минфином РФ;
- *оценка объектов учета в денежном выражении;*
- *учет объектов учета в рублях и на русском языке;*
- отражение в бухгалтерском учете *текущих затрат* на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг *раздельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями;*
- *обязательность документирования хозяйственных операций* (первичные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственных операций или сразу по окончании операции, должны содержать обязательные реквизиты и составляться по типовым формам или формам, утверждаемым руководителем организации);
- *использование учетных регистров* для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах;
- обязательность проведения *инвентаризации имущества и обязательств;*
- формирование для ведения бухгалтерского учета в организации *учетной политики* в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

*Правила-допущения бухгалтерского учета* предполагают определенные условия, создаваемые хозяйствующим субъектом при ведении бухгалтерского учета (приводятся со словом «предполагается»):

- *допущение имущественной обособленности* – имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других лиц, находящихся в зависимости у данной организации;
- *допущение непрерывности деятельности (действующей организации)* означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом бу-

душем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности, следовательно, обязательства будут погашаться в установленный срок;

- **допущение последовательности применения учетной политики (последовательности в методах учета)** – выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому;
- **допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (учет по методу начислений)** означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (принцип начисления в теории и практике российского бухгалтерского учета применяется в отношении доходов и расходов).

**Правила-требования бухгалтерского учета** означают обязательное соблюдение принятых правил организации и ведения учета:

- **требование полноты** означает необходимость отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;
- **требование своевременности** – необходимость своевременного отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной деятельности;
- **требование осмотрительности (осторожности или консерватизма)** означает большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов);
- **требование приоритета содержания перед формой** означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
- **требование непротиворечивости** обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета с оборотом и остатком по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на конец и начало периода;
- **требование рациональности** означает необходимость рационального и экономного ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

**Прочие правила бухгалтерского учета** (конкретно не выделены, но рассматриваются в положениях по бухгалтерскому учету и других источниках):

- **целостность** - данные бухгалтерского учета представляют собой единую систему, созданную в интересах эффективного управления хозяйствующим субъектом. Целостность означает, что система учета должна отвечать задачам управления хозяйственными процессами, то есть все элементы

учета, не оказывающие влияние на процессы, должны быть изъяты из системы учета как излишние;

- **регистрация** - в бухгалтерском учете должны регистрироваться все факты хозяйственной деятельности или события, изменяющие состав средств и их источники. В бухгалтерском учете это означает, что ни один факт хозяйственной жизни не может оказаться истинным, если он не зафиксирован в первичном документе, причем регистрация фактов влечет за собой последующую регистрацию документов;
- **идентификация (отчетный период)** - в соответствии с этим правилом факты хозяйственной жизни должны быть соотнесены с соответствующими отчетными периодами. Идентификация - это выбор момента, к которому относится возникновение факта хозяйственной жизни;
- **соответствие (увязка)** - если какое-либо событие влияет на доходы и расходы определенного периода, результат этого события должен быть признан в этом же периоде, то есть доходы данного отчетного периода должны быть соотнесены с расходами, благодаря которым эти доходы получены;
- **квантифицируемость** - означает количественное измерение и исчисление фактов хозяйственной деятельности вследствие регистрации. Для этого в хозяйственном учете применяются учетные измерители, но в бухгалтерском учете должна регистрироваться только та информация, которая может быть представлена в денежном измерителе;
- **относительность** - все данные, входящие в систему учета, носят не абсолютно точный, а условно точный характер. Условность данных бухгалтерского учета, с экономической точки зрения, объясняется двумя группами причин: методологическими и инвентарными. Методологические отклонения объясняются тем, что различные участники хозяйственного процесса могут преследовать свои цели. Например, факты хозяйственной деятельности можно учитывать по покупной, продажной, экспертной, восстановительной, остаточной стоимости, то есть в зависимости от выбранного метода оценки факты оцениваются по-разному, что вызывает их различную стоимость. Инвентарные отклонения происходят потому, что реальное состояние учитываемых объектов не всегда соответствует данным учета (естественная убыль, сверхнормативные потери). Таким образом, как бы точно ни выглядели данные бухгалтерского учета, они всегда в той или иной степени относительны. Умение принять это во внимание - основа практической бухгалтерии;
- **контроль учетных данных** - предполагается, что вся информация, исходящая от материально ответственных или подотчетных лиц, должна быть подтверждена или снятием натуральных остатков, или данными из каких-либо независимых источников. Контроль учетных данных достигается объективной и точной регистрацией фактов хозяйственной деятельности. При этом необходимо осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль. Первый вид контроля подтверждает совершение факта,

второй - проводится во время его совершения, третий - после совершения. Важнейшая задача контроля - обеспечение соответствия учетных данных реальному положению дел. Это достигается двумя важнейшими приемами: инвентаризацией и коллацией (встречной проверкой документов);

- **непротиворечивость** - в системе учета не может быть норм, противоречащих друг другу. В настоящее время нет ни одной полностью непротиворечивой теории и системы бухгалтерского учета. Это вызвано разными, зачастую противоречащими, интересами лиц, участвующих в хозяйственных процессах, и противоречивостью самой системы. Правило непротиворечивости является очень важным как практическое руководство, поскольку вся система нормативных документов содержит множество противоречивых требований. На этот случай в действующем юридическом законодательстве выработано два правила:
  - 1) если два нормативных документа содержат взаимоисключающие нормы, то действует норма документа, изданного вышестоящим органом;
  - 2) если нормативные документы изданы одним и тем же органом, то действует норма последнего по времени документа;
- **ясность** - информация бухгалтерского учета должна быть проста и понятна тем, кто ее будет использовать. Бухгалтерский учет представляет собой сложную систему знаний, поэтому очевидно, что каждый желающий без соответствующей подготовки не сможет понять и воспринять сведения учета и отчетности. Под ясностью подразумевается возможность понимания учетных данных квалифицированными пользователями;
- **интерпретируемость** - означает, что информация, зафиксированная на каких-либо носителях, должна быть истолкована так, чтобы была возможность принять управленческое решение. Это предполагает прочтение данных учета пользователем по определенным правилам и согласно поставленным целям;
- **учет по себестоимости** – предполагает учет объектов бухгалтерского наблюдения по их первоначальной стоимости. Данное правило не всегда применяется, например, при ликвидации хозяйствующего субъекта его имущество оценивается по ликвидационной стоимости, при безвозмездном получении имущество приходится по текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- **правило реализации (регистрации дохода)** – указывает сумму дохода, которая должна быть признана от конкретной продажи в этот период. Учитывая, что товар может быть продан по цене и выше его стоимости, и ниже, и в рассрочку (кредит), и до оплаты, сумму реализации необходимо корректировать на предполагаемую сумму безнадежных долгов. Действующее законодательство применяет, как правило, следующие моменты реализации: по отгрузке, по доставке, по получению денег от покупателя (по оплате).



Основные требования, которые предъявляются к бухгалтерскому учету и отчетности в соответствии с российским законодательством и принципами, определенными МСФО, представлены в [прил. 6](#).

### Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации

В целях единообразия при введении и соблюдении принципов бухгалтерского учета, соответствия организации российского бухгалтерского учета международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности и требованиям рыночной экономики осуществляется нормативное регулирование бухгалтерского учета.

*Основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете являются:*

- обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых хозяйствующими субъектами;
- составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении хозяйствующих субъектов и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

В настоящее время в Российской Федерации существует четырехуровневая система регулирования бухгалтерского учета:

- 1) **законодательный** – устанавливает единые правовые и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета. Документами данного уровня являются кодексы РФ, Федеральные законы РФ, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета. Основными документами первого уровня являются:
  - Гражданский кодекс РФ;
  - Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 года № 129-ФЗ;
  - Федеральный закон РФ «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 года № 208-ФЗ;
  - постановление Правительства РФ «О программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» от 06.03.1998 года № 283;
  - и другие;
- 2) **нормативный** – регулирует общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, правила и порядок учета отдельных объектов бухгалтерского учета. Нормативную базу данного уровня составляют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденные Минфином РФ. Учетные стандарты призваны конкретизировать Закон о бухгалтерском учете и рассматривают отдельные методологические вопросы учета конкретных операций. К числу документов данного уровня, по мнению авторов, относится План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, который является базовым до-

кументом системы бухгалтерского учета (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций относится к методическому уровню);

- 3) **методический** - объединяет нормативные документы рекомендательного характера: инструкции, комментарии, письма Минфина РФ и других ведомств, указания, конкретизирующие общие методологические положения в соответствии с отраслевой спецификой. Документы данного уровня регулируют конкретные операции (методы оценки имущества, порядок проведения инвентаризаций). К этому уровню, в числе прочих, относятся, например, следующие документы:
- методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, принятые в развитие основных стандартов;
  - отраслевые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости;
  - инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций;
  - и другие;
- 4) **локальный** – определяет выбор форм и методов ведения учета исходя из специфики деятельности хозяйствующего субъекта, уровня автоматизации учета, подготовки счетных работников. Четвертый уровень регулирования включает в себя внутренние рабочие документы хозяйствующего субъекта, которые разрабатываются в развитие нормативных актов перечисленных уровней. Например, приказ по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета; концепция ценообразования; положения о филиалах и представительствах; положение о документообороте; коллективный договор; положение о премировании; регламент финансового планирования; регламент распределения финансовых потоков; нормативно-справочная, техническая и распорядительная документация.

Представленная классификация законодательных и нормативных документов условна и основана на их юридической значимости (исходя из того, какой из двух документов, противоречащих друг другу, подлежит выполнению).

Следует обратить внимание на то, что документом, имеющим высшую юридическую силу, является Конституция Российской Федерации. Однако ни одно из положений Конституции Российской Федерации прямо не регулирует бухгалтерский учет, поэтому данный документ не может быть отнесен к системе регулирования бухгалтерского учета.

Законодательные документы первого уровня государственной регистрации в Министерстве юстиции Российской Федерации не подлежат.

Нормативные документы второго уровня подлежат обязательной регистрации в Министерстве юстиции РФ. Документы третьего уровня могут не проходить процедуру регистрации в Министерстве юстиции РФ, но в этом случае они не имеют статуса нормативного документа, носят рекомендательный характер и не обязательны к исполнению.

Документы четвертого уровня не относятся к системе законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета, а только дополняют эту систему.

*Бухгалтерский учет в России регулируется следующими органами власти:*

- **Правительство РФ** осуществляет общее методологическое руководство бухгалтерским учетом;
- **Министерство финансов РФ** принимает нормативные акты и методические указания (принципиальные вопросы методологии) по бухгалтерскому учету и отчетности, обязательные к применению на всей территории РФ и формирующие систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ;
- **Система органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования отдельных вопросов бухгалтерского учета и отчетности** (например, ЦБ РФ, Министерство экономического развития и торговли, межведомственная комиссия по вопросам реформирования бухгалтерского учета и т.д.), разрабатывает и утверждает в пределах своей компетенции нормативные акты, обязательные для применения на всей территории РФ;
- **Саморегулирующиеся организации и ассоциации** – организации (аккредитованные при Министерстве финансов РФ), поддерживающие членство участников по профессиональному признаку и разрабатывающие основные проекты нормативных документов, предъявляемые на рассмотрение, конкурс и утверждение в государственные органы, а также принимающие акты, которые носят общий рекомендательный характер, в частности Этический Кодекс бухгалтера. К ним относятся, например, Некоммерческое партнерство «Институт Профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», Некоммерческое партнерство «Аудиторская Палата России», Некоммерческое партнерство «Российская Коллегия аудиторов» и др.;
- **Организации-резиденты РФ** самостоятельно в пределах нормативных актов, принятых Министерством финансов РФ, прочих законодательных и нормативных актов формируют учетную политику исходя из структуры, отраслевых особенностей и прочих характеристик своей деятельности.

Применение правовой информации в практической деятельности предполагает знание действующего законодательства о порядке вступления в силу нормативных правовых актов. Основывая свои законные требования на правовой норме или с ее помощью защищаясь от необоснованных претензий, необходимо точно знать, действовала ли она в момент нарушения права и возникновения спорных отношений.

Наиболее благоприятная ситуация - это когда в нормативном правовом акте указана точная дата либо установлен порядок его вступления в силу, но во многих нормативных актах такие нормы отсутствуют. В этом случае для применения документа дата его вступления в силу рассчитывается по определенным правилам, установленным законодательством, и о таком документе

обычно говорят, что он вступает в силу в общем порядке. Для определения точной даты необходимо изучить порядок вступления в силу для данного вида нормативных актов, выявить источник и дату официального опубликования, если нужно, произвести определенные расчеты. В любом случае начинать нужно с проверки ряда обязательных условий, при соблюдении которых нормативный правовой акт вступает в силу.

Обязательными условиями вступления в силу нормативных правовых актов являются:

- официальное опубликование;
- государственная регистрация нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти в Министерстве юстиции РФ;
- специальные условия.

В соответствии с Конституцией РФ все законы, а также любые нормативные акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, должны быть официально опубликованы для всеобщего сведения, то есть обнародованы. Неопубликованные нормативные правовые акты не применяются, не влекут правовых последствий как не вступившие в силу. Официальное опубликование является конституционной гарантией прав граждан. Государство не может требовать от граждан соблюдения законов, содержание которых не доведено до их сведения.

Чтобы определить, с какого момента вступает в силу нормативный правовой акт, необходимо выяснить, что считается официальным опубликованием и какие условия должны быть соблюдены для признания нормативного правового акта официально опубликованным.

Во-первых, официальное опубликование должно проводиться путем помещения текста документа в общедоступном издании, которое должно свободно распространяться среди населения по неограниченной подписке.

Во-вторых, помещение текста нормативного правового акта в общедоступном издании только тогда имеет статус официального опубликования, когда это издание законодательно определено в качестве источника официального опубликования для данного вида нормативно правового акта.

В-третьих, нормативный правовой акт должен быть опубликован в официальном издании полностью.

Таким образом, под официальным опубликованием нормативного правового акта следует понимать помещение полного текста документа в специальных изданиях, признанных официальными действующим законодательством.

Действующим законодательством Российской Федерации предусмотрена государственная регистрация нормативных актов министерств и ведомств, затрагивающих права и интересы граждан и носящих межведомственный характер.

Государственной регистрации подлежат нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций, имеющие межведомственный

характер, независимо от срока их действия, в том числе акты, содержащие сведения, которые составляют государственную тайну, или сведения конфиденциального характера.

Основными нормативными актами, которые подлежат государственной регистрации, являются:

- содержащие правовые нормы, которые затрагивают:
  - гражданские, политические, социально-экономические и иные права, свободы и обязанности граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства;
  - гарантии их осуществления, закрепленные в Конституции Российской Федерации и иных законодательных актах Российской Федерации;
  - механизм реализации прав, свобод и обязанностей;
- устанавливающие правовой статус организаций - типовые, примерные положения (уставы) об органах (например, территориальных), организациях, которые подведомственны соответствующим федеральным органам исполнительной власти, а также устанавливающие правовой статус организаций, которые выполняют в соответствии с законодательством Российской Федерации отдельные наиболее важные государственные функции;
- имеющие межведомственный характер, то есть содержащие правовые нормы, которые обязательны для других федеральных органов исполнительной власти и (или) организаций, не входящих в систему федерального органа исполнительной власти, утвердившего (двух или более федеральных органов исполнительной власти, совместно утвердивших) нормативный правовой акт.

При этом на государственную регистрацию направляются нормативные правовые акты, обладающие как одним из указанных признаков, так и несколькими.

Государственной регистрации подлежат нормативные правовые акты независимо от срока их действия (постоянно действующие, временные (принятые на определенный срок)).

Не подлежат представлению на государственную регистрацию:

- индивидуальные правовые акты;
  - персонального характера (о назначении или освобождении от должности, о поощрении или наложении взыскания и т.п.);
  - действие которых исчерпывается однократным применением;
  - срок действия которых истек;
  - оперативно-распорядительного характера (разовые поручения);
- акты, которыми решения вышестоящих государственных органов доводятся до сведения органов и организаций системы федерального органа исполнительной власти;
- акты, направленные на организацию исполнения решений вышестоящих органов или собственных решений федеральных органов исполнительной власти и не содержащие новых правовых норм;

- технические акты (ГОСТы, СНИПы, СанПиНы, тарифно-квалификационные справочники, формы статистического наблюдения и тому подобное), если они не содержат правовых норм;
- акты рекомендательного характера.

Зарегистрированные нормативные правовые акты подлежат официальному опубликованию в «Российской газете» в течение десяти дней после дня их регистрации, а также в Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти издательства «Юридическая литература» Администрации Президента РФ.

Нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, кроме актов и отдельных их положений, которые содержат сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера, не прошедшие государственную регистрацию, а также зарегистрированные, но не опубликованные в установленном порядке, не влекут правовых последствий как не вступившие в силу и не могут служить основанием для регулирования соответствующих правоотношений, применения санкций к гражданам, должностным лицам и организациям за невыполнение содержащихся в них предписаний. На указанные акты нельзя ссылаться при разрешении споров.

Помимо актов федеральных органов исполнительной власти государственной регистрации также подлежат имеющие нормативный характер акты, издаваемые:

- Центральным банком РФ;
- Пенсионным фондом РФ;
- Федеральным фондом обязательного медицинского страхования;
- Фондом социального страхования РФ.

В ряде случаев законодателем определены специальные условия вступления в силу нормативного правового акта. При этом даже если в тексте документа указана точная дата вступления в силу, это еще не является гарантией того, что документ начнет действовать с указанной даты. Необходимо, чтобы до наступления этой даты были выполнены все специальные условия, установленные для данного вида нормативного правового акта. В противном случае документ вступит в силу в более поздний срок.

Очень часто возникают ситуации, когда требования документов одного или разных уровней противоречат друг другу. Возникающие коллизии решаются в судебном порядке. Поэтому при организации и осуществлении бухгалтерского учета следует учитывать судебную и арбитражную практику. **Постановления и информационные письма Высшего арбитражного суда Российской Федерации и Верховного суда Российской Федерации** не являются элементами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, но обязательны к руководству всеми участниками хозяйственных отношений, включая органы управления (прежде всего налоговые и контролирующие).

## ТЕМА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 2.1. Предмет бухгалтерского учета и характеристика его объектов

#### Общее понятие предмета бухгалтерского учета и его объектов

Любая наука имеет свой предмет, отвечающий на вопросы: что изучает наука? Какова область ее приложения? Определение предмета имеет важное значение для обоснования самостоятельности той или иной отрасли знаний. Предметом любой науки считается то специфическое, что позволяет отличить ее среди множества других наук. В настоящее время отсутствует однозначная трактовка понятия «предмет бухгалтерского учета», но, тем не менее, большинство авторов в его основе понимают предпринимательскую деятельность хозяйствующего субъекта.

Авторы предлагают следующее определение: *предметом бухгалтерского учета* в обобщенном виде выступает хозяйственная деятельность хозяйствующего субъекта, то есть стоимостной кругооборот (движение) хозяйственных средств в процессе расширенного воспроизводства и их состояние на определенную дату. В более конкретном содержании он состоит из многочисленных и разнообразных *объектов*, которые можно объединить в две группы:

- объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность – *хозяйственные средства (активы, имущество) и их источники (пассивы)*;
- объекты, составляющие хозяйственную деятельность – *хозяйственные процессы* и их результаты.

Таким образом, под *объектами бухгалтерского учета* понимаются конкретные единицы хозяйственных средств и источников их формирования в стоимостном выражении, а также их динамика (хозяйственные процессы) и статика (наличие на определенную дату), обусловленные хозяйственными процессами (табл. 2.1).

Таблица 2.1

**Классификация объектов бухгалтерского учета**

Объекты бухгалтерского учета				
Обеспечивающие хозяйственную деятельность		Составляющие хозяйственную деятельность		
Хозяйственные средства (активы, имущество)	Источники формирования хозяйственных средств (пассивы)	Хозяйственные процессы		Финансовый результат как показатель хозяйственной деятельности (доходы и расходы, определяющие его)
		Процесс заготовления	Процесс производства	

Авторы обращают внимание на терминологию, используемую для характеристики объектов бухгалтерского учета.

Хозяйственные средства в классификации по функциональной роли в процессе кругооборота, согласно нормативным документам, принято называть имуществом, а в соответствии с международными стандартами - активом.

Следует отметить, понятие «имущество» в бухгалтерском учете не тождественно данному в гражданском законодательстве. Примером такого «имущества» может быть дебиторская задолженность, которая в гражданско-правовом смысле не является имуществом. В настоящее время в нормативных актах Российской Федерации происходит замена понятия «имущество» на понятие «активы», что обусловлено реформированием системы бухгалтерского учета и попыткой отойти от юридических терминов, поскольку юридический смысл того или иного понятия не всегда правильно отражает экономическую сущность явления.

Согласно международным стандартам источники формирования хозяйственных средств (активов, имущества) называют капиталом и обязательствами.

В нормативной базе Российской Федерации по бухгалтерскому учету определения капитала нет. Этот термин раскрывается в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 года: «Капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности». Это аналогично по содержанию определению капитала в международных стандартах.

В отечественном законодательстве понятие «обязательство» нормативными актами по бухгалтерскому учету также не определено. Содержание этого термина раскрывается в Концепции бухгалтерского учета и сформулировано как «кредиторская задолженность»: «Кредиторской задолженностью признается существующее на отчетную дату обязательство хозяйствующего субъекта, которое является следствием прошлых событий его предпринимательской деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку ресурсов хозяйствующего субъекта, которые должны были принести ему экономические выгоды». Это аналогично по содержанию определению обязательств в международных стандартах.

В гражданском законодательстве понятие «обязательство» шире, чем используемое для целей бухгалтерского учета. В гражданском законодательстве обязательство возникает из договора, независимо от того, происходило ли какое-либо движение средств во исполнение сделки (договора).

В настоящее время источники формирования хозяйственных средств (активов, имущества) часто называют пассивами.



Таким образом, рассматриваемые авторами термины «хозяйственные средства», «активы» и «имущество», а также «источники формирования хозяйственных средств (активов, имущества)», «капитал», «обязательство (кредиторская задолженность)» и «пассив» можно считать синонимами до принятия соответствующих документов, которые унифицируют данную терминологию.

Основная особенность всех превращений и изменений средств и их источников состоит в том, что изменения любой операции являются двойными и взаимосвязанными.

Двойной характер изменений вытекает из экономического содержания средств (двойная группировка – по использованию и по источникам), взаимосвязь – из их кругооборота (превращение из одной формы в другую).

Отражая хозяйственные операции и вызываемые ими изменения в составе имущества и источников средств, бухгалтерский учет тем самым охватывает и кругооборот средств.

Следовательно, объектом бухгалтерского учета является также и кругооборот средств хозяйствующего субъекта в ходе хозяйственной деятельности.

### Классификация имущества хозяйствующего субъекта и его характеристика

*Имущество хозяйствующего субъекта подразделяется:*

- по составу и размещению на *внеоборотные* и *оборотные активы*;
- по сферам использования на *активы, используемые в сфере производства* и *сфере обращения*, а также *отвлеченные средства* и *средства непроизводственной сферы*;
- по видам деятельности на *имущество текущей, финансовой и инвестиционной деятельности*.

Группировка имущества хозяйствующего субъекта по данным классификационным признакам представлена в [прил. 7](#).

*Внеоборотные активы* характеризуются тем, что они используются хозяйствующим субъектом длительный период времени (более одного года) и не участвуют в кругообороте (обычном операционном цикле) хозяйственных средств.

*Оборотные активы*, в отличие от внеоборотных, находятся в постоянном кругообороте. Как правило, они:

- служат лишь один обычный операционный цикл (оборот);
- теряют свою натуральную форму (либо перерабатываются, либо переходят из одной формы в другую);
- переносят свою стоимость на готовую продукцию (работы, услуги) сразу, за один обычный операционный (производственный) цикл;
- обладают более коротким сроком превращения активов в денежную форму.

Эта особенность оборотных активов заставляет хозяйствующие субъекты постоянно возобновлять, приобретать их.

Термин «обычный операционный цикл» является характеристикой производственного процесса как средняя продолжительность изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг) от начала до окончания в конкретном хозяйствующем субъекте. Другими словами, операционный цикл представляет собой период от приобретения материально-производственных запасов до реализации готовой продукции.

В случае, когда обычный операционный цикл хозяйствующего субъекта составляет, например, 15 месяцев, средства труда со сроком полезного использования до 15 месяцев учитываются как оборотные активы, а со сроком свыше 15 месяцев должны учитываться как внеоборотные активы.

**Активы производственной сферы** непосредственно принимают участие в производственной деятельности хозяйствующего субъекта. В состав средств в сфере производства входят средства труда и предметы труда.

**Активы непромышленного назначения** не принимают участие в производственной деятельности хозяйствующего субъекта (но активно влияют на процесс производства), а используются в культурно-бытовой сфере хозяйствующего субъекта.

**Средства в сфере обращения** обеспечивают процесс реализации и заготовления. Они состоят из продуктов труда, денежных средств, средств в расчетах и налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям.

**Отвлеченные средства** влияют на расчеты по налогу на прибыль, а также включают отчисления от прибыли в уставный капитал, платежи и взносы в бюджет за счет прибыли и тому подобное.

Классификация имущества по видам деятельности на **имущество текущей, финансовой и инвестиционной деятельности** определяется видами деятельности:

- **текущая деятельность** – это деятельность хозяйствующего субъекта, являющаяся основным источником его доходов, то есть деятельность, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности;
- **инвестиционная деятельность** - деятельность хозяйствующего субъекта, связанная с приобретением и продажей внеоборотных активов (земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов), а также осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера, то есть финансовых вложений, не относящихся к эквивалентам денежных средств;
- **финансовая деятельность** определяется как операции, связанные с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций

и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытие ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций, и т.п.

**В состав внеоборотных активов включаются:**

- **Нематериальные активы** – это объекты долгосрочного пользования (свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев), не имеющие физической (материальной) основы, но имеющие стоимостную оценку, используемые в предпринимательской деятельности и приносящие доход. Нематериальные активы переносят свою стоимость на создаваемый продукт не сразу, а постепенно, частями, по мере начисления амортизации.

Отличительными особенностями нематериальных активов являются:

- длительный срок полезного использования (более 12 месяцев);
- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- способность приносить хозяйствующему субъекту экономические выгоды (доход);
- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд хозяйствующего субъекта;
- постепенное начисление амортизации за период полезного использования с включением ее в себестоимость производимой продукции (работ, услуг).

К нематериальным активам относятся:

- **объекты интеллектуальной собственности** – представляют собой исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, а именно: исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем; исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров; исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- **положительная деловая репутация** – положительная разница между покупной ценой хозяйствующего субъекта (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех его активов и обязательств. Другими словами, **положительная деловая репутация** является надбавкой к цене, уплачиваемой покупателем в ожидании будущих экономических выгод и учитываемой в качестве отдельного инвентарного объекта – нематериального актива. Положительная деловая репутация хозяйствующего субъекта представляет собой его преимущества, не существующие отдельно от него. Эта особенность отличает данный вид нематериальных активов от прочих их видов.

Действующее законодательство выделяет также **отрицательную деловую репутацию**, представляющую собой скидку с цены при покупке хозяйствующего субъекта в связи с отсутствием необходимых покупателей, репутации качества приобретаемой организации, деловых связей, опыта управления, квалификации персонала, места на рынке и т.п. Отрицательная деловая

репутация не является нематериальным активом и учитывается как доходы будущих периодов.

Каждый фактор, составляющий деловую репутацию, не может быть оценен отдельно. Деловая репутация может быть оценена субъективно как продавцом, так покупателем. Любая цена деловой репутации реальна, если может быть оплачена покупателем. Сформированная внутри хозяйствующего субъекта деловая репутация все же не включается в его баланс, не является объектом учета: ни связанные с ним факты хозяйственной деятельности, ни связанные с ними затраты не поддаются вычислению из общих затрат хозяйственных процессов. Объектом бухгалтерского учета деловая репутация хозяйствующего субъекта становится только при совершении сделки купли-продажи хозяйствующего субъекта. В бухгалтерском учете деловая репутация отражается как сумма разницы между фактической ценой продажи хозяйствующего субъекта и совокупной стоимостью его активов и пассивов по последнему (по времени) бухгалтерскому балансу;

– **организационные расходы** – расходы, связанные с образованием хозяйствующего субъекта, признанные вкладом в уставный капитал в соответствии с учредительными документами. Например, оплата консультационных, рекламных, юридических услуг; расходы по подготовке документации, понесенные до момента государственной регистрации хозяйствующего субъекта.

В соответствии с правилами бухгалтерского учета к нематериальным активам не относятся:

- научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не давшие положительных результатов;
- научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не заключенные и не оформленные в установленном порядке;
- материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных;
- интеллектуальные и деловые качества персонала хозяйствующего субъекта, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.
- **Основные средства** - имущество со сроком полезного использования более одного года, используемое в сфере материального производства и товарного обращения в качестве средств труда. Основные средства участвуют в процессе производства длительное время (в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев), сохраняя при этом натуральную форму. Их стоимость переносится на создаваемую продукцию не сразу, а постепенно, частями, по мере начисления амортизации (износа).

Основные средства отличаются от других объектов бухгалтерского учета тем, что они:

- служат в течение длительного периода времени (свыше 12 месяцев);

- не изменяют своего натурального вида (формы);
- используются в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд хозяйствующего субъекта;
- переносят свою стоимость на готовую продукцию (работы, услуги) частями постепенно в течение срока их полезного использования путем начисления амортизации (износа).

К основным средствам 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, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Капитальные вложения в многолетние насаждения, на 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.

Основные средства, стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более ограничительной суммы (20 тыс. руб.) за единицу, предусмотренной действующим законодательством, могут отражаться в бухгалтерском учете в составе материально-производственных запасов.

Авторы обращают внимание, что действующее бухгалтерское законодательство выделяет особую категорию специального имущества – специальные инструменты и приспособления, специальное оборудование и специальную одежду, которое рекомендуется учитывать в составе оборотных активов. Однако хозяйствующий субъект может учитывать специальные инструменты, специальные приспособления, специальное оборудование в составе внеоборотных активов в порядке, предусмотренном для учета основных средств. К бухгалтерскому учету в составе внеоборотных активов принимаются:

- **специальный инструмент и специальные приспособления** - технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг). К ним относятся: инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, стапели, кокили, опоки, плазово-шаблонная спецоснастка, другие виды специальных инструментов и специальных приспособлений. Не учитываются как специальный инструмент и специ-

альные приспособления технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции (работ, услуг);

- **специальное оборудование** - многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, термическое, сварочное, контрольно-испытательные аппаратура и оборудование, реакторное оборудование и другие виды специального оборудования). Не учитывается как специальное оборудование технологическое оборудование для выполнения типовых (стандартных) операций по механической, термической, гальванической и иной обработке деталей и изделий, стандартное испытательное оборудование для проверки покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и материалов, а также иное оборудование общего применения.

Конкретный перечень средств труда, учитываемых в составе специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования, определяется хозяйствующим субъектом исходя из особенностей технологического процесса в отраслях промышленности и иных отраслях экономики.

- **Капитальные вложения в незавершенное строительство** представляют собой совокупность экономических ресурсов (инвестиций), используемых для воспроизводства имущества с длительным (более одного года от даты его постановки на учет) сроком полезного использования. В состав капитальных вложений включают затраты на строительно-монтажные работы, приобретение основных средств и нематериальных активов, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы и т.д.).
- **Доходные вложения в материальные ценности** – это инвестиции в приобретение имущества, предназначенного для сдачи в аренду (лизинг) и на прокат.
- **Отложенные налоговые активы** – та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.
- **Долгосрочные финансовые вложения (на срок более одного года)** - инвестиции организации в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), ценные бумаги и уставные капиталы других организаций с целью получения дохода или контроля над их деятельностью, предоставленные другим организациям займы.

**В составе оборотных активов учитывается следующее.**

- **Основные средства**, стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более ограничительной суммы (20 тыс. руб.) за единицу, предусмотренной действующим законодательством.

- **Специальное имущество** – специальные инструменты и приспособления, специальное оборудование и **специальная одежда** (средства индивидуальной защиты работников организации, в состав которой входят: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления, например, комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полушубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы, другие виды специальной одежды).
- **Материально-производственные запасы** - это предметы труда, переносящие свою стоимость на готовый продукт в процессе одного кругооборота хозяйственных средств и составляющие его натурально-вещественную основу, а также служащие для улучшения свойств и качеств основного продукта или материала либо для удовлетворения нужд основного и вспомогательного производства. Кроме того, это предметы труда, предназначенные для продажи (продукты труда):
  - **материалы** – имущество, непосредственно участвующее в производстве продукции и составляющее ее основу: сталь, пиломатериалы, краска и тому подобное;
  - **сырье, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия** – имущество, которое вещественно входит в состав изготавливаемого продукта, образуя его основу. Сырьем считается продукция добывающей промышленности и сельского хозяйства. Полуфабрикаты – предметы труда, прошедшие обработку в одном или нескольких подразделениях хозяйствующего субъекта, но подлежащие дальнейшей обработке внутри или вне его. Покупными полуфабрикатами или комплектующими изделиями могут являться материалы, получаемые от других хозяйствующих субъектов. Однако полуфабрикаты в отличие от комплектующих изделий требуют дополнительной обработки, а последние не требуют;
  - **топливо** – имущество в виде горючего вещества, являющегося источником получения энергии, к которому относят мазут, бензин, керосин и тому подобное;
  - **запасные части** – имущество, предназначенное для ремонта основных средств, например, запасные части для станков, транспортных средств, конвейеров, линий электропередач, автомобилей и т.д.;
  - **незавершенное производство** – имущество в виде незаконченной производством продукции, незавершенных работ, то есть имущество, не прошедшее всех стадий обработки, фаз, переделов, предусмотренных технологическими процессами, а также изделий, не прошедших испытаний технической приемки. В составе незавершенного производства учитываются: продукция, работы, не прошедшие всех стадий, предусмотренных технологическим процессом; изделия неукomплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки; принятые заказчиком законченные этапы по незавершенным работам или их поэтапной сдаче в соответствии с условиями договора; незаконченные работы по ремонту основных средств; издержки обращения, приходящиеся на остаток товаров в органи-

- зациях торговли, снабженческо-сбытовых и иных посреднических организациях; затраты по сплаву лесопродукции; незавершенное производство сельского хозяйства;
- **расходы будущих периодов** – расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, например, расходы, связанные с горно-подготовительными работами, подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером и так далее;
  - **готовая продукция** – имущество, являющееся конечным результатом производственного цикла и законченное обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которого соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, и предназначенное для продажи;
  - **товары** – имущество, приобретенное или полученное от других хозяйствующих субъектов и предназначенное для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.
  - **Денежные средства** – сумма наличных денежных средств в кассе организации, свободные денежные средства, хранящиеся на расчетных, валютных и прочих счетах в банке, аккредитивы, чеки и прочие денежные средства.
  - **Краткосрочные финансовые вложения** представляют собой инвестиции организации в краткосрочные ликвидные ценные бумаги (акции, облигации, сертификаты), приобретаемые для получения доходов в срок, не превышающий один год, а также в предоставление краткосрочных (до года) займов другим хозяйствующим субъектам.
  - **Средства в расчетах** – имущество, принадлежащее хозяйствующему субъекту, но временно находящееся у других экономических субъектов и лиц, т.е. различные виды **дебиторской задолженности**, под которой понимаются долги других хозяйствующих субъектов или лиц данному хозяйствующему субъекту. Дебиторская задолженность состоит из задолженности покупателей и заказчиков, подотчетных лиц, учредителей и т.д.
  - **Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям** – налог, удерживаемый с добавленной стоимости. **Добавленная стоимость** – это стоимость, создаваемая хозяйствующим субъектом в виде прибавления собственных расходов и затрат к стоимости использованных материальных ценностей, работ и услуг, закупленных и поставщиков.

### Классификация источников формирования имущества хозяйствующего субъекта и их характеристика

**Источники хозяйственных средств** по способу формирования делятся на **собственный** и **заемный капитал** с последующей их классификацией, представленной в [прил. 8](#).

**Капитал** – термин, используемый в хозяйственных отношениях для определения совокупных ресурсов, применяемых в бизнесе: например, ак-



ционерный капитал, товарищеский капитал. В широком смысле – это все, что способно приносить доход, или ресурсы, созданные для производства товаров и услуг. В более узком смысле – это вложенный в дело, работающий источник дохода в виде средств производства (физический капитал).

**Собственный капитал** – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) хозяйствующего субъекта и его обязательствами.

**Собственный капитал может включать следующие категории:**

- **уставный капитал** – основной источник формирования собственного имущества хозяйствующего субъекта; это совокупность вкладов учредителей (собственников) в имущество хозяйствующего субъекта в денежном выражении, которые получены при создании хозяйствующего субъекта для обеспечения его уставной деятельности в размерах, определенных учредительными документами. Уставный капитал формируется для хозяйствующих субъектов, образованных в организационно-правовой форме «общество». Разновидностью уставного капитала является:
  - **складочный капитал** – совокупность в денежном выражении вкладов учредителей (собственников) в имущество, полученных при создании хозяйствующего субъекта для обеспечения его уставной деятельности в размерах, которые определены учредительными документами. Складочный капитал формируется для хозяйствующих субъектов, образованных в организационно-правовой форме «товарищество»;
  - **уставный фонд** – представляет собой совокупность основных и оборотных средств, нематериальных активов, выделенных государством или муниципальными органами государственному или муниципальному унитарному предприятию. Уставный фонд формируется для хозяйствующих субъектов, образованных в организационно-правовой форме «государственное (муниципальное, унитарное) предприятие»;
  - **паевой фонд** – образуется за счет паевых взносов участников кооператива, а также стоимости имущества, приобретенного и созданного в процессе производственной деятельности. Паевой фонд создается для производственных и потребительских кооперативов;
- **добавочный капитал** образуется за счет дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества хозяйствующего субъекта со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, производимой в установленном порядке, суммы, полученной сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), и других аналогичных сумм;
- **резервный капитал (фонд)** создается в соответствии с законодательством и учредительными документами хозяйствующего субъекта за счет чистой прибыли хозяйствующего субъекта и предназначен для покрытия непредвиденных потерь и убытков или погашения его облигаций и выкупа собственных акций (для акционерного общества). Средства резервного капи-

тала выступают гарантией бесперебойной работы хозяйствующего субъекта и соблюдения интересов третьих лиц.

**Резервный капитал, в свою очередь, включает:**

- **резервы, образованные в соответствии с законодательством** – создают из прибыли те хозяйствующие субъекты, которые в соответствии с действующим законодательством обязаны иметь резервный капитал в виде резервов. К данной группе резервов относятся резервы, формирование которых предусмотрено банковским законодательством. В качестве примера можно привести резерв универсального обслуживания, предусмотренный Федеральным законом РФ от 07.07.2003 года № 126-ФЗ «О связи». В соответствии с требованиями законодательства обязаны формировать резервы и акционерные общества. Согласно Федеральному закону РФ от 26.12.1995 года № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» размер резервного капитала (фонда) прописывается в учредительных документах, но не менее 5 % уставного капитала. При этом организация должна отчислять в резервный капитал (фонд) каждый год не менее 5 % чистой прибыли до тех пор, пока размер резервного капитала (фонда) не достигнет величины, определенной уставом акционерного общества;
- **резервы, образованные в соответствии с учредительными документами** – резервы, создаваемые хозяйствующими субъектами в добровольном порядке. К данной группе резервов относятся, например, резервы, которые акционерные общества формируют в соответствии с положениями своего устава за счет нераспределенной прибыли. Такими резервами являются: фонд акционирования работников и фонд выплаты дивидендов по привилегированным акциям;
- **нераспределенная прибыль** – это часть чистой прибыли (часть общей прибыли, оставшаяся в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налога на прибыль), не распределенная между учредителями и не использованная на создание резервного капитала. Нераспределенная прибыль, по существу, является конечным результатом деятельности хозяйствующего субъекта за определенный период времени;
- **целевое финансирование и поступление** – это средства, полученные из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других хозяйствующих субъектов и физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения.

Особое значение в структуре собственного капитала придается правовому регулированию уставного капитала, что объясняется его важными функциями:

- 1) внесенное в оплату уставного (складочного) капитала имущество **составляет материальную базу** для финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта при его возникновении;
- 2) **гарантийная функция** объясняется тем, что хозяйствующий субъект несет перед кредиторами ответственность, как правило, в пределах принадлежащего ему имущества. Достижению этой функции служат законода-

тельные акты, допускающие, например, распределение прибыли между акционерами только в том случае, если стоимость имущества общества превышает определенный в уставе размер акционерного капитала; кроме того, распределению в качестве дивиденда подлежит лишь чистая прибыль, которая составляет разницу между активом и долговыми обязательствами общества (за вычетом акционерного капитала, состоящего из уставного, добавочного и резервного капиталов);

- 3) **определяет долю участия каждого учредителя (участника)** в финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

**Заемный капитал** – это обязательства хозяйствующего субъекта перед различными контрагентами, а также своими работниками.

**В состав заемного капитала включаются:**

- **кредиты банка (ссуды)** - хозяйствующий субъект получает на приобретение материально-производственных ценностей, на внедрение новой техники, на организацию и расширение производства, на автоматизацию производства и другие цели за определенный процент, зависящий от характера ссуды, ее срочности и коммерческой надежности заемщика. Они могут быть краткосрочными, оформленными на срок не выше 12 месяцев, и долгосрочными – свыше 12 месяцев;
- **заемные средства (займы)** – это полученные от других хозяйствующих субъектов займы под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продажи акций и облигаций хозяйствующего субъекта (могут быть долгосрочными и краткосрочными);
- **отложенные налоговые обязательства** – та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;
- **кредиторская задолженность** - задолженность данного хозяйствующего субъекта перед другими хозяйствующими субъектами, которые называются кредиторами. Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками, а кредиторов, которым хозяйствующий субъект должен по нетоварным операциям, - прочими кредиторами;
- **обязательства по распределению** включают задолженности рабочим и служащим по заработной плате, органам социального страхования и обеспечения и налоговым органам по платежам в бюджет. Они появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уплаты. Обязательства по распределению по своему экономическому содержанию существенно отличаются от других привлеченных средств, поскольку образуются путем начисления, а не поступают со стороны;
- **доходы будущих периодов** – доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, например, абонементная плата за пользование средствами связи;

- **резервы предстоящих расходов** – суммы, зарезервированные в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу.

Хозяйствующие субъекты могут создавать следующие резервы:

- на предстоящую оплату отпусков работникам;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- на выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- на ремонт основных средств;
- на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- на предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- на покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством РФ.

### Классификация хозяйственных процессов хозяйствующего субъекта

Другой объект бухгалтерского учета, являющийся составной частью его предмета, – **хозяйственные процессы**. Они складываются из различных **хозяйственных операций (транзакций)**, представляющих собой отдельные факты или хозяйственные действия, которые вызывают изменения в количестве, составе, размещении, использовании активов и пассивов. Хозяйственные операции представляют собой целенаправленные действия для достижения определенных результатов. Однако они отражают не все свершившиеся события и явления. Например, такие явления, как потери от стихийных бедствий, износ основных средств, недостача материальных ценностей и другие, не могут быть отнесены к хозяйственным операциям, хотя и оказывают влияние на имущественное состояние хозяйствующего субъекта. В связи с этим существует понятие «факт хозяйственной деятельности».

**Факт хозяйственной деятельности** – операция, которая охватывает все без исключения объекты и явления первичного бухгалтерского наблюдения.

Объединенные по стадиям кругооборота капитала хозяйственные операции образуют следующие **хозяйственные процессы**:

- **заготовление** – состоит из таких хозяйственных операций, как поступление товарно-материальных ценностей различного вида, необходимых для осуществления производственных и хозяйственных нужд, и товаров для реализации;
- **производство** – состоит из хозяйственных фактов и действий по формированию информации о фактической себестоимости производимой продукции, работ, услуг, то есть данный процесс обеспечивает выполнение основной задачи хозяйствующего субъекта – изготовление продукции, оказание услуг, выполнение работ;

- **продажа (реализация)** – осуществление договорных обязательств перед заказчиками и покупателями, начисление выручки по отгруженной продукции, выполненным работам и оказанным услугам в размере договорной цены, в результате чего возникает дебиторская задолженность покупателей и заказчиков.

Таким образом, **сущность кругооборота капитала** (хозяйственных процессов) состоит в следующем (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Кругооборот капитала (хозяйственных процессов):

Д – денежная форма стоимости (деньги);

Т – товарная форма стоимости (экономические ресурсы, включающие в себя рабочую силу, средства и предметы труда);

П – производительная форма стоимости (незавершенное производство);

Т' - товарная форма стоимости (готовая продукция);

Д' - денежная форма стоимости (прибыль)

Анализируя хозяйственную операцию, необходимо решать три основных вопроса (проблемы):

- 1) когда произошла хозяйственная операция – **проблема идентификации**;
- 2) каково стоимостное выражение хозяйственной операции – **проблема оценки**;
- 3) каким образом должна быть классифицирована хозяйственная операция – **проблема классификации**.

При решении этих вопросов необходимо руководствоваться принятыми в российской практике правилами бухгалтерского учета.

**Проблема идентификации** заключается в том, чтобы решить, когда должна быть зарегистрирована хозяйственная операция. Например, хозяйствующий субъект заказывает, получает и оплачивает фурнитуру для производства мебели. В бухгалтерском учете возникает вопрос: какое из перечисленных действий будет зарегистрировано в качестве хозяйственной операции:

- сотрудник хозяйствующего субъекта направил заявку на покупку фурнитуры в отдел снабжения;
- отдел снабжения отправил заявку на покупку фурнитуры поставщику;
- поставщик отгрузил фурнитуру;
- хозяйствующий субъект получил счет от поставщика;

- хозяйствующий субъект оплатил счет.

От ответа на этот вопрос зависит величина финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта за отчетный период. Следует придерживаться правила, согласно которому хозяйственная операция должна быть зарегистрирована на момент перехода права собственности на фурнитуру от продавца к покупателю и возникновения обязательства оплатить. Таким образом, в зависимости от деталей договора моментом совершения хозяйственной операции в рассматриваемом примере считаются действия «поставщик отгрузил фурнитуру» или «хозяйствующий субъект получил фурнитуру».

Определенный момент времени, в который должна быть зарегистрирована хозяйственная операция, называется **точкой идентификации**.

**Проблема оценки** сложна. Согласно общепринятым бухгалтерским правилам все имущество хозяйствующего субъекта, источники его формирования, а также доходы и расходы отражаются по первоначальной стоимости, которая называется фактической себестоимостью. **Фактическая себестоимость** – это цена хозяйственной операции в точке ее идентификации. Таким образом, в бухгалтерском учете необходимо определить себестоимость хозяйственной операции в момент ее совершения. Фактическую себестоимость можно проверить, поскольку она является результатом действий независимых покупателей и продавцов. Она объективна, т.к. может быть подтверждена документальными сведениями.

**Проблема классификации** – это запись хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета. Классификация зависит от правильности анализа сущности и содержания хозяйственной операции и от логической конструкции плана счетов бухгалтерского учета.

### **Характеристика финансового результата как показателя деятельности хозяйствующего субъекта**

Одним из важнейших объектов бухгалтерского наблюдения, составляющих хозяйственную деятельность любого хозяйствующего субъекта, считается **финансовый результат (доходы и расходы, определяющие его)**.

**Финансовый результат** представляет собой разницу между доходами и расходами хозяйствующего субъекта и отражает изменение собственного капитала хозяйствующего субъекта за отчетный период в результате его хозяйственной деятельности. Превышение доходов над расходами означает **прибыль**, а расходов над доходами – **убыток**.

Прибыль (убыток) хозяйствующего субъекта представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за определенный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций хозяйствующего субъекта и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 года № 34н.

В соответствии с действующим законодательством различают следующие виды прибыли.

**Бухгалтерская прибыль до налогообложения** определяется по следующей формуле:

$$\Pi_6 = (D_o - P_o) + (D_{п} - P_{п}),$$

где:

$\Pi_6$  – бухгалтерская прибыль до налогообложения;

$D_o$  – доходы по обычным видам деятельности;

$P_o$  – расходы обычным видам деятельности;

$D_{п}$  – прочие доходы;

$P_{п}$  – прочие расходы.

**Чистая прибыль** определяется по формуле

$$\Pi_ч = \Pi_6 + ОНА - ОНО - ТНП,$$

где:

$\Pi_ч$  – чистая прибыль;

ОНА – отложенные налоговые активы;

ОНО – отложенные налоговые обязательства;

ТНП – текущий налог на прибыль.

**Нераспределенная прибыль отчетного года** определяется следующим образом:

$$\Pi_н = \Pi_ч - О - РК,$$

где:

$\Pi_н$  – нераспределенная прибыль отчетного года;

О – обязательства отчетного года по выплате доходов участникам (учредителям);

РК – резервный капитал.

**Валовая прибыль** определяется как разница между выручкой (нетто) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и суммой себестоимости их продажи, не включающей коммерческие и управленческие расходы (прямыми производственными затратами по реализации):

$$\Pi_в = D_o - C_{п},$$

где:

$\Pi_в$  – валовая прибыль;

$C_{п}$  – себестоимость реализации (кроме коммерческих и управленческих расходов).

**Прибыль от продажи (реализации)** рассчитывается как разница между выручкой (нетто) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и суммой совокупных затрат, то есть полной коммерческой себестоимостью, включающей коммерческие и управленческие расходы (другими словами, это разность между валовой прибылью и постоянными затратами):

$$\Pi_{п} = D_o - P_o,$$

где:

$\Pi_{п}$  – прибыль от продажи (реализации).

Финансовые результаты необходимо рассматривать в двух категориях:

- **конечный финансовый результат (прибыль или убыток)** – складывается из финансового результата от реализации (продажи) продукции (работ, услуг), иного имущества и доходов от прочих операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям;
- **финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта** – определяется из результата по обычным видам деятельности, прочих доходов и расходов, уменьшенных на величину налога на прибыль и различных налоговых санкций.

**Доходами** признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашение кредиторской задолженности (обязательств), которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников.

**Расходами** признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников).

Расходы следует отличать от затрат хозяйствующего субъекта: **расходы** – это часть затрат, связанная с извлечением дохода в отчетном периоде, а **затраты** – это издержки, совершенные в отчетном периоде и сохраняющие потенциальную способность приносить доход.

Разделение понятий «расходы» и «затраты» условно и связано, в первую очередь, с продолжительностью отчетного периода. Очевидно, что, например, денежные средства, вложенные в приобретенный товар, в разные отчетные периоды будут находиться в разных категориях – в период нахождения на складе их следует рассматривать в качестве затрат, в период реализации – в качестве расходов.

**Будущие экономические выгоды** – это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в деятельность хозяйствующего субъекта.

**Не относятся к доходам** следующие категории:

- сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов сверх цены товара, экспортных пошлин и иных обязательных платежей, подлежащих перечислению в бюджет или внебюджетные фонды;
- поступления по договорам комиссии, агентским договорам в пользу комитента, принципала - как средства, находящиеся у комиссионера (посредника) временно (за исключением комиссионного вознаграждения) и подлежащие перечислению (возврату) собственнику - комитенту, принципалу;
- поступления в порядке предварительной оплаты продукции (товаров, работ, услуг), поскольку пока не будут выполнены встречные обязательства (поставка продукции, выполнение работ, оказание услуг), владение полученными денежными средствами (или иными формами оплаты) носит условный характер и при определенных обязательствах может подлежать возврату;



- авансы в счет оплаты продукции (товаров, работ, услуг);
- задатки;
- залоги, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- поступления в погашение кредита, займа.

***Не признаются расходами:***

- выбытие активов в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и тому подобное);
- расходы, связанные с внесением средств организации в уставный (складочный) капитал других организаций, а также с приобретением ценных бумаг не с целью продажи - как временное отвлечение средств для получения последующего дохода в виде дивидендов или процентов;
- выбытие активов по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала;
- выбытие в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей (работ, услуг);
- выбытие в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей (работ, услуг);
- погашение займов, кредитов, полученных хозяйствующим субъектом.

***В бухгалтерском учете доходы признаются при наличии следующих условий:***

- хозяйствующий субъект имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод хозяйствующего субъекта. Такая уверенность имеется в случае, когда хозяйствующий субъект получил в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении его получения;
- право собственности (владения, пользования, распоряжения) на продукцию перешло от хозяйствующего субъекта к покупателю или услуга оказана (работа принята заказчиком);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

При признании доходов необходимо соблюдение всех указанных условий. Если хотя бы одно из условий не выполнено, в бухгалтерском учете выручка (доход от обычных видов деятельности) не показывается, а признается кредиторская задолженность.

***Расходы в бухгалтерском учете признаются при выполнении следующих условий:***

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод хозяйствующего субъекта. Такая уверенность имеется в случае, когда хозяйствующий субъект передал актив либо отсутствует неопределенность в отношении его передачи.

Если в отношении каких-либо расходов хозяйствующего субъекта не исполнено хоть одно из приведенных условий, то в бухгалтерском учете признаются не расходы, а дебиторская задолженность, которая будет числиться в учете до тех пор, пока все условия не будут выполнены.

*Доходы и расходы в бухгалтерском учете могут признаваться с использованием двух методов:*

- **метода начисления (кумулятивного метода)** – предполагает, что все хозяйственные операции и иные факты хозяйственной деятельности отражаются на счетах бухгалтерского учета, а следовательно, и в бухгалтерской отчетности в тех отчетных периодах, в которых они совершились, независимо от получения или выплаты денежных средств (их эквивалентов);
- **кассового метода** – предполагает, что все хозяйственные операции и иные факты хозяйственной деятельности отражаются на счетах бухгалтерского учета, а следовательно, и в бухгалтерской отчетности в тех отчетных периодах, в которых произошли поступления или выплаты денежных средств (их эквивалентов).

В соответствии с действующим законодательством кассовый метод учета доходов и расходов могут применять:

- хозяйствующие субъекты в случае, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал;
- субъекты малого предпринимательства.

Авторы обращают особое внимание на применение в теории и преимущественно в практике российского бухгалтерского учета в отношении доходов и расходов метода начислений (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности хозяйствующего субъекта подразделяются следующим образом:

- доходы и расходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы и расходы.

Взаимосвязь классификации доходов и расходов со счетами бухгалтерского учета определяется следующим образом ([табл. 2.2](#)).

Таблица 2.2

*Взаимосвязь классификации доходов и расходов со счетами бухгалтерского учета*

Доходы	Счета бухгалтерского учета	Расходы	Счета бухгалтерского учета
По обычным видам деятельности	Счет 90 «Продажи»	По обычным видам деятельности	Счета с 20 «Основное производство» по 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» включительно, а также счет 44 «Расходы на продажу»
Прочие	Счет 91 «Прочие доходы и расходы»	Прочие	Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Представленная классификация доходов и расходов хозяйствующего субъекта делает актуальным определение обычного (основного) вида деятельности.

**Обычные виды деятельности** хозяйствующего субъекта - те виды его деятельности, которые, в соответствии с уставом и осуществляемыми хозяйственными операциями, составляют основной предмет его деятельности. **Предметом деятельности** признаются операции, доходы от которых существенны.

**Экономическая деятельность** – производственный процесс, объединяющий различные ресурсы хозяйствующего субъекта и имеющий своей целью производство продукции (выполнение работ, оказание услуг). Экономическая деятельность характеризуется затратами на производство, процессом производства и выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), то есть основными хозяйственными процессами.

**Различают следующие виды экономической деятельности:**

- **основной вид экономической деятельности** - создает наибольшую часть валовой добавленной стоимости (необязательно, чтобы основной вид экономической деятельности составлял 50 % или более валовой добавленной стоимости). При определении основного вида деятельности не учитывается деятельность, являющаяся составной частью единого технологического процесса, поскольку весь процесс классифицируется по конечной продукции;
- **второстепенный (вторичный) вид экономической деятельности** - любая другая (не определенная как основная) деятельность по производству товаров, выполнению работ и оказанию услуг, то есть виды экономической деятельности, относящиеся к различным областям производства;
- **вспомогательный вид экономической деятельности** - деятельность, которая выполняется в рамках хозяйствующего субъекта с целью обеспечения или облегчения производства этим хозяйствующим субъектом товаров, выполнения работ и оказания услуг, предназначенных для продажи на сторону. Сама продукция этих вспомогательных видов деятельности не поставляется третьим сторонам. Большинство вспомогательных видов

деятельности производят услуги (деятельность администрации, бухгалтерии, обработка данных, сбыт, маркетинг, складское хранение, транспортирование, по уборке и охране и т.д.).

Продукция основных и второстепенных видов деятельности, как правило, предназначена для сбыта на рынке для третьих сторон.

С теоретической точки зрения, показателем, который может использоваться в качестве критерия при определении основного вида деятельности, является добавленная стоимость. Однако на практике обычно не представляется возможным получить данные о добавленной стоимости отдельно по каждому виду деятельности, поэтому при определении основного вида деятельности необходимо руководствоваться критериями, перечисленными в приложении 9.

Основной вид деятельности определяется по состоянию на 01 января нового отчетного года на базе статистических данных о результатах всех осуществляемых видов экономической деятельности отчитывающегося хозяйствующего субъекта за истекший календарный год.

Основной вид деятельности, установленный хозяйствующему субъекту, как правило, не меняется в течение всего отчетного года в целях соблюдения принципа стабильности. В соответствии с указанным «правилом стабильности» для изменения основного вида деятельности хозяйствующему субъекту необходимо, чтобы показатели второстепенной деятельности однократно (по годовым данным) превышали на 25 % и более показатели той деятельности, в соответствии с которой данный хозяйствующий субъект классифицируется в настоящее время, или меньше, чем на 25 %, но в течение двух лет подряд. Исключением является изменение устава, исключающего указанный вид деятельности.

К *доходам от обычных видов деятельности* относятся доходы, связанные с обычной производственной, инвестиционной, финансовой или коммерческой деятельностью. Указанная деятельность в соответствии с учредительными документами является предметом деятельности хозяйствующего субъекта, осуществляется на регулярной основе.

Наибольшую часть в составе доходов от обычных видов деятельности занимает выручка от продажи продукции, товаров, и поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Кроме перечисленных доходов, финансовый результат от обычных видов деятельности (если это связано с предметом деятельности) формируется с учетом: арендной платы, уплачиваемой за предоставление во временное пользование или владение активов хозяйствующего субъекта; поступлений, связанных с участием в уставных капиталах других организаций; предоставление за плату прав, возникающих из разных видов интеллектуальной собственности.

*Расходами по обычным видам деятельности* являются выбытие активов или возникновение обязательств, приводящие к уменьшению капитала

хозяйствующего субъекта (кроме случаев изъятия части капитала собственниками) и связанные с получением доходов по обычным видам деятельности.

Расходы по обычным видам деятельности связаны с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг (а также другой деятельностью, если она предмет деятельности согласно учредительным документам, например, арендные платежи при предоставлении имущества во временное пользование, и др.).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат, перечень которых хозяйствующий субъект устанавливает самостоятельно.

*Доходы и расходы, отличные от доходов и расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими доходами и расходами.*

*К прочим доходам относятся:*

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов хозяйствующего субъекта;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная хозяйствующим субъектом в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств хозяйствующего субъекта, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете хозяйствующего субъекта в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных хозяйствующему субъекту убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;

- сумма дооценки активов;
- поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания не пригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.;
- прочие доходы.

***В состав прочих расходов включаются:***

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов хозяйствующего субъекта;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые хозяйствующим субъектом за предоставление ему в пользование денежных средств (кредитов, займов)
- расходы, связанные с оплатой услуг, которые оказывают кредитные организации;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и другие), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных хозяйствующим субъектом убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и тому подобное);
- прочие расходы.

## 2.2. Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

### Методологические основы бухгалтерского учета

Методологическую основу бухгалтерского учета составляют приемы, которые вытекают из содержания этапов учетного процесса. *Метод бухгалтерского учета* представляет собой совокупность способов и приемов, с помощью которых непрерывно изучается и обобщается хозяйственная деятельность хозяйствующего субъекта. Таким образом, метод бухгалтерского учета позволяет получить информацию о наличии и состоянии имущественных средств организации, источников формирования этого имущества, результатах деятельности организации.

*Цель метода бухгалтерского учета* – отразить его предмет как единое целое, обоснованно сгруппировать экономически однородные объекты бухгалтерского учета, определить результаты в разрезе каждого хозяйственного процесса и финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта в целом, а также обобщить учетную информацию.

### Элементы метода бухгалтерского учета

*Цикл бухгалтерского учета* включает последовательные этапы обработки и обобщения учетно-экономической информации, на каждом из которых используются соответствующие *элементы метода бухгалтерского учета*:

- *первичное наблюдение и регистрация (информационное обеспечение)* - документация и инвентаризация;
- *стоимостное измерение* – оценка и калькулирование;
- *группировка и систематизация информации* – бухгалтерские счета и двойная запись;
- *комплексное обобщение информации* – бухгалтерский баланс и бухгалтерская отчетность.

*Документация* – совокупность процедур первичной регистрации хозяйственных фактов в специальных документах учета, являющихся основанием для бухгалтерских записей. Документирование осуществляется в соответствии с юридическими нормами, чтобы документы были доказательными в правовом отношении. Документация является одной из основных отличительных особенностей бухгалтерского учета, так как позволяет осуществлять сплошное наблюдение за хозяйственными процессами. Документация обеспечивает сплошное, непрерывное отражение в специальных носителях информации всех хозяйственных операций с целью получения о них данных, необходимых для ведения текущего бухгалтерского учета и контроля.

Иногда изменения в составе хозяйственных средств не поддаются регистрации в документах в тот момент, когда они произошли (например, недостача материальных ценностей в процессе их хранения или перевозки, или вследствие особых физико-химических свойств этих ценностей: летучесть,

хрупкость и другие потери). Все эти факты выявляются и регистрируются путем проведения инвентаризации.

**Инвентаризация** – способ проверки соответствия фактического наличия имущества в натуре данным бухгалтерского учета. Инвентаризация проводится с целью обеспечения достоверности показателей бухгалтерского учета и сохранности имущества хозяйствующего субъекта. Это основной прием, при помощи которого реализуется контрольная функция бухгалтерского учета.

Инвентаризации подлежат: основные средства, товарно-материальные ценности, денежные средства, расчеты, незавершенное производство, товары и другие объекты хозяйственной деятельности, то есть все имущество хозяйствующего субъекта независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем хозяйствующего субъекта. Исключения составляют случаи, когда проведение инвентаризации в соответствии с Федеральным законом РФ от 21.11.1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» обязательно, например, при смене материально ответственных лиц, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при выявлении фактов хищения имущества и т.д.

**Оценка и калькулирование** – приемы стоимостного выражения. Бухгалтерский учет должен дать ответ на вопрос: каково имущественное состояние того или иного хозяйствующего субъекта?

Чтобы получить полное представление об имущественном состоянии хозяйствующего субъекта, необходима оценка хозяйственных средств и обязательств в денежном выражении, иными словами, определение их стоимости.

**Оценка** – это способ выражения в денежном измерении имущества хозяйствующего субъекта и источников его формирования. Реальность и правильность оценки имущества хозяйствующего субъекта и его источников имеют важнейшее значение для построения всей системы бухгалтерского учета. В основе оценки имущества лежит количество трудовых и материальных затрат, произведенных хозяйствующим субъектом на изготовление или приобретение оцениваемого объекта. Сумма всех затрат составляет фактическую себестоимость, которая определяется посредством калькулирования.

**Калькулирование** – исчисление себестоимости единицы продукции или выполненных работ (услуг) в денежном выражении. **Расчет себестоимости продукции (работ, услуг)** – способ определения фактических затрат предприятия в денежной форме на единицу продукции (работ, услуг).

Результат калькулирования себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ (услуг) по отдельным составляющим (статьям затрат) называется **калькуляцией**, иначе говоря, это документ, содержащий свод затрат на производство и реализацию продукта труда в денежной оценке. Правильно составленная калькуляция дает возможность реально оценить все возможные затраты на различные виды продукции.



Полученные в бухгалтерском учете данные о первичном наблюдении и стоимостной оценке далее группируют, систематизируют, т.е. классифицируют по признаку однородности, для чего используется система бухгалтерских счетов. Отражение информации об объектах учета на счетах производится с использованием метода двойной записи.

**Счет бухгалтерского учета** – способ экономической группировки и текущего учета однородных по экономическому содержанию хозяйственных средств хозяйствующего субъекта и их источников, а также хозяйственных процессов и финансовых результатов.

**Двойная запись** – способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, который заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается дважды на счетах бухгалтерского учета в равных суммах: один раз – по дебету счета, второй раз – по кредиту счета.

Таким образом, на счетах бухгалтерского учета накапливаются сведения о задокументированных и принятых к учету хозяйственных фактах, следствием которых стали изменения состава и стоимости активов и пассивов хозяйствующего субъекта.

**Бухгалтерский баланс и отчетность** выступают как способ итогового обобщения текущей учетной информации.

**Бухгалтерский баланс** является способом экономической группировки в денежной оценке хозяйственных средств по их составу и источникам образования на определенную дату.

**Бухгалтерская отчетность** – единая система данных об имущественном и финансовом положении хозяйствующего субъекта и о результатах его предпринимательской деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленной форме.

Бухгалтерский баланс и отчетность являются основными источниками финансового анализа хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и служат для подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений.

## ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

### 3.1. Сущность балансового обобщения и его роль в бухгалтерском учете

Одним из основных приемов познания предмета бухгалтерского учета является обобщение данных с помощью бухгалтерского баланса.

**Бухгалтерский баланс** – элемент метода бухгалтерского учета, представляющий экономическую группировку имущества по составу и размещению и источникам его формирования на определенную отчетную дату в денежной оценке.

Термин «баланс» происходит от двух латинских слов *bis* – «дважды» и *lanx* – «чаша весов», то есть *bilanx* буквально означает «двучашие» в смысле равенства, равновесия. Таким образом, любой экономический баланс представляет собой две системы показателей, между которыми имеется полное соответствие.

Бухгалтерский баланс содержит важные методологические предпосылки, определяющие всю методологию бухгалтерского учета и лежащий в ее основе принцип двойной записи. Бухгалтерский баланс является центральной формой бухгалтерской отчетности и построен в соответствии с классификацией объектов учета. Он представляет собой таблицу, состоящую из двух равных частей: в одной отражаются средства по составу и размещению – **актив**, а в другой – по источникам формирования – **пассив**. Итоги по активу и пассиву баланса называются **валютой баланса**. Бухгалтерский баланс строится на основе балансового равновесия, что выражается в равенстве итогов двух его частей – актива и пассива. Обязательным условием составления бухгалтерского баланса является подразделение активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные.

Понятия «актив» и «пассив», как и большинство бухгалтерских терминов, латинского происхождения. «Актив» - означает деятельный (действовать), поэтому **под активом понимают** группировку имущества (средств) хозяйствующего субъекта, которая показывает, как он функционирует, действует. «Пассив» означает бездеятельный (воздерживаться, объяснять), поэтому **пассив используется** для обозначения обязательств хозяйствующего субъекта за имеющееся у него имущество.

**Балансовое обобщение** информации широко применяется в учете и анализе финансово-хозяйственной деятельности для обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, ориентации хозяйствующего субъекта в рыночной экономике.

Балансовое обобщение характеризуется двойственным характером отражения объектов и обобщением информации (принцип двойственности – основополагающая концепция бухгалтерского учета).

Двойственный характер отражения заключается в том, что объекты показываются в балансе дважды и рассматриваются с двух точек зрения, в двух аспектах, которые зависят от вида баланса. Два аспекта балансового обобщения означают, что две совокупности показателей баланса должны быть равны.

Балансовое обобщение предполагает синтетический, обобщенный характер информации, позволяющий свести частные показатели и отдельные информационные взаимосвязи в едином измерителе в целостную систему обобщенных данных.

В теории бухгалтерского учета существует несколько типов балансовых обобщений:

- **основное балансовое уравнение (статический баланс)**, которое имеет следующий вид:

$$\text{Актив} = \text{Пассив.}$$

В представленном уравнении актив – суммарное имущество хозяйствующего субъекта, а пассив – сумма источников формирования имущества или сумма внешних обязательств хозяйствующего субъекта и обязательств перед собственником. В этом уравнении капитал не является балансирующей статьей, он рассматривается в качестве рубрики пассива;

- **капитальное уравнение баланса**, выглядит следующим образом:

$$\text{Актив} - \text{Обязательства} = \text{Капитал.}$$

Данное уравнение исходит из того, что решающее значение в финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта имеет право собственности на имущество; если пассивы классифицировать по праву собственности, то можно выделить две составляющих: собственный капитал и обязательства перед внешними кредиторами. Любой прирост имущества хозяйствующего субъекта (чистое имущество, под которым понимается общий прирост имущества, способного приносить доход, а не только изменение пропорций соотношения составных частей имущества) вызывает прирост соответствующих частей пассива – либо внешних обязательств, либо собственного капитала. Таким образом, капитальное балансовое уравнение отражает принцип изменения чистого имущества: если его прирост вызван увеличением внешних обязательств, капитал не изменится, иначе произойдет прирост капитала. Эффективный прирост имущества связан, прежде всего, с приростом прибыли хозяйствующего субъекта. Капитальное балансовое уравнение имеет и другой смысл: любое увеличение чистых активов хозяйствующего субъекта приводит к увеличению капитала (в форме прироста прибыли), любое уменьшение – к его уменьшению (в виде убытка, который отражается как контрстатья к капиталу). В России до 2000 года использовалось уравнение статического баланса, с 2000 года – уравнение капитального баланса;

- **уравнение динамического баланса** можно представить в таком виде:

$$\text{Доходы} - \text{Расходы} = \text{Прибыль, или} \\ \text{Прибыль} = \text{Прирост капитала} = \text{Кредитовое} - \text{Кредитовое}$$

<i>сальдо по счетам капитала на конец периода</i>	<i>сальдо по счетам капитала на начало периода.</i>
---	---

Уравнение иллюстрирует причины изменения чистых активов хозяйствующего субъекта (прирост активов – прирост обязательств = прирост капитала), которые связаны с изменениями доходов и расходов. Доходы и расходы хозяйствующего субъекта представляют собой обобщающую характеристику финансовых результатов от изменения в составе имущества и обязательств хозяйствующего субъекта;

- *модифицированное балансовое уравнение* выглядит следующим образом:  
***Оборотный капитал = Оборотные активы – Текущие обязательства.***

Отражает изменение оборотного капитала хозяйствующего субъекта, вызванного изменением оборотных активов и текущих обязательств, характеризует ликвидность и маневренность хозяйствующего субъекта;

- *модифицированное капитальное уравнение* представляет собой:  
***Реинвестированная (нераспределенная) прибыль = Чистый доход (прибыль) – Средства, отвлеченные из прибыли.***

Данное уравнение отражает изменения в собственном капитале хозяйствующего субъекта.

Равенство актива и пассива бухгалтерского баланса называется ***основным балансовым равенством (уравнением)***, или ***уравнением двойственности***, которое в российском бухгалтерском учете имеет следующий вид:

***Актив = Пассив***, или

***Актив = Собственный капитал + Кредиторская задолженность.***

Разложение пассива на две составляющие – собственный капитал и кредиторская задолженность – в указанной последовательности имеет глубокий экономический смысл. В случае ликвидации экономического субъекта из-за несостоятельности (банкротства) действующее законодательство в первую очередь предусматривает удовлетворение обязательств кредиторов в строго установленной очередности. Причем требования кредиторов каждой очереди подлежат удовлетворению только после полного погашения обязательств перед кредиторами предыдущей очереди. В то же время инвесторы (учредители) на вложенный капитал получают только ту часть, которая остается после платежей по обязательствам.

В переводных изданиях американской литературы по бухгалтерскому учету уравнение двойственности представляется в следующем виде:

***Актив = Обязательства + Капитал.***

Такая модель построения бухгалтерского баланса обусловлена тем, что в американском балансе активы располагаются в порядке убывания их ***ликвидности*** - способности имущества превращаться в денежные средства без потери его стоимости.

Обязательства - это источник привлеченных средств, образующихся в результате уже свершившихся действий, которые служат юридическим основанием для последующих платежей за товары, работы, выполненные услуги. Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота. Таким образом, в правой части балансового уравнения отражается лишь часть обязательств - кредиторская задолженность. Другая часть обязательств отражается в составе актива как дебиторская задолженность перед экономическим субъектом.

Погашение обязательства предполагает обычно, что для удовлетворения требований другой стороны хозяйствующий субъект лишается соответствующих активов. Это может происходить в виде выплаты денежных средств или передачи других активов. Кроме того, погашение обязательств может происходить в форме замены обязательств одного вида другим.

Под капиталом понимается не весь полный капитал хозяйствующего субъекта, а только его часть, принадлежащая владельцу, то есть собственный капитал (это средства, полученные от учредителей, инвесторов, государственных и муниципальных органов, а также прибыль как финансовый результат эффективной деятельности хозяйствующего субъекта).

В английской практике в большинстве случаев придерживаются первоначального уравнения двойственности, отражающего остаточный принцип в отношении капитала:

$$\text{Актив} - \text{Обязательства} = \text{Капитал собственника.}$$

Отсюда в бухгалтерском учете появляется понятие имущества, освобожденного (очищенного) от долговых обязательств. Такое имущество называют чистым имуществом (чистыми активами), или собственным капиталом.

Поскольку одной из главных целей бухгалтерского учета является формирование информации о величине собственного капитала, его увеличении или уменьшении, уравнение «Актив – Обязательства = Капитал собственника» в учетной литературе получило название **капитального уравнения**.

С точки зрения логики, взаимосвязь «Актив = Пассив» означает, что:

- всякое изменение «Пассива» должно исходить из увеличения или уменьшения составных частей имущества;
- никакое изменение «Пассива» не может иметь место, если изменение частей имущества состоит лишь в перемещении ценностей, то есть в простой меновой сделке (например, при снятии денежных средств с расчетного счета в кассу);
- всякое изменение стоимости частей имущества, которое не компенсируется другим изменением, должно вызывать увеличение или уменьшение «Пассива»;
- обе стороны уравнения всегда должны находиться в состоянии равновесия, то есть баланса;
- изменение в части капитала хозяйствующего субъекта прямо противоположно изменению чужого капитала, то есть внешних обязательств хозяйствующего субъекта.

## 3.2. Общая характеристика бухгалтерского баланса

### Понятие бухгалтерского баланса

Основным элементом бухгалтерского баланса является статья, которая соответствует виду (наименованию) имущества, обязательств, источнику формирования имущества. Балансовые статьи объединяют в однородные группы, а группы - в разделы в соответствии с их экономическим содержанием.

**Статья бухгалтерского баланса** – это показатель (строка) того или иного актива и пассива баланса, характеризующий стоимость отдельных видов имущества, источников его формирования, обязательств хозяйствующего субъекта.

Форма бухгалтерского баланса предусматривает деление актива и пассива на разделы.

Средства, представленные в активе бухгалтерского баланса, совершают непрерывный кругооборот, складывающийся из процесса заготовления, производства и продажи (реализации). Чем активнее средства участвуют в кругообороте капитала и рациональнее используются, тем экономически эффективнее функционирует хозяйствующий субъект. Ведь каждый виток в кругообороте не только возмещает затраченные средства, но и приносит прибыль.

**Актив бухгалтерского баланса состоит из двух разделов:** раздел I «Внеоборотные активы» и раздел II «Оборотные активы» - в соответствии с экономической группировкой объектов бухгалтерского учета.

По характеру участия в кругообороте капитала хозяйственные средства делятся на оборотные и внеоборотные активы. Различие между ними заключается не в том, что одни участвуют в обороте, а другие нет, а в том, как они участвуют в нем.

Внеоборотные активы в виде зданий, сооружений, машин, оборудования и других объектов основных средств или нематериальных активов, а также других долгосрочных вложений служат длительное время, изнашиваются постепенно и по мере износа частями постепенно вступают в кругооборот капитала. Их оборот носит замедленный характер, поэтому в балансе они выделены в специальный раздел «Внеоборотные активы».

Оборотные средства по мере потребления вступают в оборот всей своей массой, изменяют при этом свою форму, превращаясь из одних видов в другие, например, из денежных средств - в запасы сырья; из сырья по мере переработки - в детали, полуфабрикаты и готовые изделия; готовые изделия при продаже - в денежные средства.

Поскольку средства в активе баланса сгруппированы в порядке ускорения оборота или повышения уровня ликвидности - от основных средств к материальным запасам и денежным средствам, вторым разделом актива баланса являются «Оборотные активы».

В российской практике учета статьи актива располагаются в бухгалтерском балансе в порядке возрастающей ликвидности, то есть возможности об-

ращения имущества в наличные денежные средства в максимально короткий период времени без потери его стоимости.

**Пассив бухгалтерского баланса включает три раздела:** раздел III «Капитал и резервы», раздел IV «Долгосрочные обязательства» и раздел V «Краткосрочные обязательства».

Источники хозяйственных средств в пассиве делятся по принципу собственности на собственные и привлеченные, а также исходя из срочности их возврата. Собственные источники принадлежат самому хозяйствующему субъекту и представлены в третьем разделе пассива в виде капитала и резервов. Привлеченные источники, то есть заемные или возникшие в ходе расчетных отношений в виде кредиторской задолженности, - в последующих разделах (четвертом и пятом) и в зависимости от срока погашения делятся на долгосрочные и краткосрочные обязательства. Это и определяет структуру пассива баланса и последовательность размещения в нем источников хозяйственных средств.

Согласно российскому бухгалтерскому законодательству обязательства в пассиве расположены по принципу убывающей срочности платежей.

В бухгалтерский баланс включена также **справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах**. В настоящее время Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено 11 забалансовых счетов, каждый из которых имеет свою область применения.

Такое построение бухгалтерского баланса дает возможность создать отчетливое представление об объеме, структуре и состоянии средств хозяйствующего субъекта, обеспеченности его собственными и привлеченными средствами, а также о финансовых результатах и их использовании. Эта информация чрезвычайно важна для различных групп заинтересованных пользователей (например, для инвесторов, кредиторов, поставщиков, покупателей, государственных финансовых, налоговых органов), потому что позволяет оценить рентабельность хозяйствующего субъекта, его платежеспособность, состояние и эффективность использования ресурсов, кредитные и расчетные отношения, жизнеспособность и эффективность предпринимательской деятельности.

Кроме того, бухгалтерский баланс характеризует имущество хозяйствующего субъекта с трех сторон:

- экономической;
- юридической;
- диалектической.

**Экономический подход** к имущественному положению хозяйствующего субъекта определяет наличие внеоборотного и оборотного капитала, расположенного в активе бухгалтерского баланса.

**Внеоборотный капитал** - совокупность средств производства, переносящих свою стоимость на готовую продукцию в той мере, как утрачивает свою меновую стоимость, то есть внеоборотный капитал участвует в ряде

производственных процессов, постепенно перенося свою стоимость на готовую продукцию.

**Оборотный капитал** - это совокупность средств, участвующих в одном производственном цикле и переносящих свою стоимость при этом полностью на продукты производства.

**Юридический подход** характеризует имущественное положение хозяйствующего субъекта относительно пассива. В пассиве показывают все обязательства хозяйствующего субъекта, определяют его зависимость от тех, кто представил в его распоряжение свои средства. Таким образом, пассивом баланса определяется юридическая зависимость этого хозяйствующего субъекта от других организаций и лиц.

Пассив бухгалтерского баланса содержит информацию о капитале (первоначально инвестированном и реинвестированном) хозяйствующего субъекта, который оказывает степень зависимости хозяйствующего субъекта от тех, кто наделил его капиталом.

Бухгалтерский баланс можно рассматривать с **диалектической точки зрения**, когда актив и пассив баланса рассматриваются в целом. Актив дает количественное определение хозяйствующему субъекту, в нем показывается состав имущества; пассив - качественное определение, так как в пассиве отражается зависимость от других организаций и лиц, то есть пассив определяет место и положение хозяйствующего субъекта в данной хозяйственной системе. Таким образом, бухгалтерский баланс - это единство количества и качества, то есть это документ, характеризующий определенный хозяйствующий субъект как с экономической, так и с юридической стороны.

Авторы обращают внимание, что порядок расположения статей определен вертикальными и горизонтальными взаимосвязями между статьями и разделами баланса.

**Вертикальные взаимосвязи** статей актива баланса предполагают их расположение в порядке повышения уровня ликвидности. В начале отражаются менее ликвидные статьи (нематериальные активы, основные средства и так далее), а в конце – наиболее ликвидные, например, денежные средства.

**Вертикальные взаимосвязи** статей актива баланса оказывают влияние на порядок расположения статей пассива баланса. Этому способствуют **горизонтальные взаимосвязи** балансовых статей актива и пассива: статьи актива должны находиться напротив пассива, источниками образования которых они выступают. Например, основные средства приобретаются за счет источников собственных средств или долгосрочных обязательств, а текущие обязательства используются в основном для пополнения текущих активов организации. Таким образом, вертикальные взаимосвязи балансовых статей пассива предполагают последовательность по принципу собственности и принципу убывающей срочности платежей.

Взаимосвязь отдельных разделов бухгалтерского баланса можно представить в виде схемы ([рис. 3.1](#)).



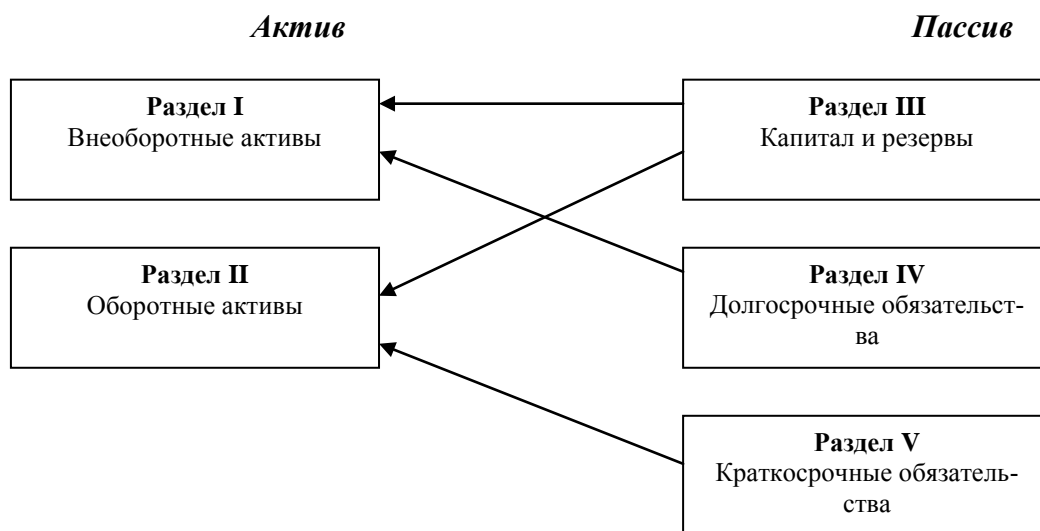


Рис. 3.1. Взаимосвязь разделов бухгалтерского баланса

С учетом разделов бухгалтерского баланса основное балансовое уравнение может быть детализировано следующим образом:

$$BA + OA = СКР + ДО + КО,$$

где:

BA – внеоборотные активы;

OA – оборотные активы;

СКР – собственный капитал и резервы;

ДО – долгосрочные обязательства;

КО – краткосрочные обязательства.

Под *структурой баланса* понимается удельный вес отдельных хозяйственных средств и их источников соответственно по их видам и источникам образования относительно валюты баланса. Структура балансов хозяйствующих субъектов различных организационно-правовых форм и видов деятельности различна, что обусловлено производственной деятельностью, размерами хозяйствующего субъекта и т.п.

В мировой практике применяются две формы бухгалтерского баланса: горизонтальная и вертикальная. При *горизонтальной форме баланса* активы показывают в левой его части, а пассивы – в правой. *Вертикальная форма баланса* предполагает последовательное расположение балансовых статей (в столбик): сначала статьи, характеризующие актив, далее статьи пассива. *Баланс российских хозяйствующих субъектов строится в вертикальной форме - пассив следует за активом.*

В соответствии с МСФО в российской практике учета бухгалтерский баланс строится по типу *нетто-баланса*, то есть за вычетом регулирующих статей. *Регулирующие статьи* – это статьи, не показываемые отдельными строками в бухгалтерском балансе, а вычитаемые из основных статей. *Основные статьи* – это статьи, которые представлены в бухгалтерском балансе отдельными строками. Регулирующие статьи бывают контрактивными и

контрпассивными. Статьи, представленные кредитовым сальдо пассивных счетов бухгалтерского учета и уменьшающие соответствующие основные статьи актива, называются **контрактивными**. К ним относятся: амортизация основных средств; амортизация доходных вложений в материальные ценности; амортизация нематериальных активов; резерв по сомнительным долгам; резерв под обесценивание вложений в ценные бумаги; резерв под снижение стоимости товарно-материальных ценностей. Статьи, представленные дебетовым сальдо активных счетов (субсчетов) бухгалтерского учета и уменьшающие соответствующие основные статьи пассива, называются **контрпассивными**. К ним относится статья использования прибыли отчетного года (на расчеты с бюджетом).

Кроме того, в российском балансе приводятся **бюджетно-распределительные статьи**, предназначенные для накопления объектов (расходов и доходов) соответствующего типа с целью их последующего распределения. К ним относятся счета учета доходов будущих периодов и расходов будущих периодов.

Существенным элементом отчетности являются **балансирующие статьи** – статьи, предназначенные для уравнивания итогов актива и пассива, сальдо которых рассчитывается как разность между основными статьями. В российской отчетности балансирующей статьей является статья «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

Бухгалтерский баланс как элемент метода подытоживает процедуру обработки бухгалтерских данных, обобщая их в информационную модель, характеризующую имущественно-финансовый потенциал хозяйствующего субъекта. Благодаря бухгалтерскому учету идентифицируют, оценивают, классифицируют и регистрируют все факты хозяйственной жизни экономического субъекта, которые накапливаются в учетных системах, а затем отражаются в бухгалтерском балансе. На основе данных, представленных в балансе, заинтересованные пользователи имеют возможность изучать наличие, размещение и использование ресурсов, платежеспособность и финансовую устойчивость хозяйствующих субъектов, удовлетворяя таким образом свои информационные потребности.

Степень аналитичности баланса определяется уровнем агрегированности отображаемых в нем данных. Связь здесь обратно пропорциональная, т.е. чем выше уровень агрегированности, тем менее аналитичен баланс, поэтому актуален вопрос о степени сложности баланса, о необходимом количестве отображаемых статей.

Основной тенденцией развития баланса в России было постоянное его усложнение. В последние годы происходит обратный процесс – упрощение структуры баланса, за два последних десятилетия число его статей уменьшилось примерно в два раза.

В целом бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета должен отвечать следующим **требованиям**:

- **равенство актива и пассива** – обусловлено принципом двойной записи;

- **правдивость (достоверность)** – правдивость показателей баланса подтверждается документированием всех хозяйственных операций, записями на бухгалтерских счетах и в учетных регистрах, проведением инвентаризации и бухгалтерскими расчетами;
- **реальность** – соответствие оценок статей баланса объективной действительности. Требование реальности не выполняется, если хозяйствующий субъект вуалирует или фальсифицирует отчетность. **Вуалирование** – это манипулирование показателями отчетности с целью достижения predetermined цели. Инструментом вуалирования является использование механизмов учетной политики и противоречий законодательства, а также частая смена принципов учетной политики или отступление от базовых правил и допущений бухгалтерского учета. Результатами вуалирования являются краткосрочное улучшение показателей хозяйственной деятельности отчетного периода в ущерб будущим периодам, ежегодные изменения оценки одних и тех же статей, неверное отражение активов и пассивов в статьях баланса. Вуалирование может быть следствием недостаточной грамотности составителя отчетности. **Фальсификация** - преднамеренное искажение данных отчетности ее составителями, выраженное в составлении документов, которые регистрируют несуществующие хозяйственные операции, подделке документов, изъятии и уничтожении реальных документов для достижения predetermined целей. Если вуалирование является нарушением методологии учета, но, по своей сути, не считается нарушением закона, то фальсификация – противоправное действие;
- **преемственность (единство)** – заключается в единстве методов оценки и правил составления баланса;
- **ясность** – доступность учетно-экономической информации для внутренних и внешних пользователей;
- **нейтральность** – ориентирует не создавать приоритетов для тех или иных групп пользователей, информация должна быть нейтральной;
- **сопоставимость показателей** – все данные об имущественном и финансовом положении организации приводятся в сопоставимых показателях на начало и конец периода.

Бухгалтерский баланс выполняет следующие **функции**:

- **экономико-правовая** - бухгалтерский баланс в соответствии с гражданским законодательством является одним из признаков юридического лица, тем самым обеспечивает реализацию принципа имущественной обособленности хозяйствующего субъекта;
- **информационная** - ознакомление внешних и внутренних пользователей с имущественным положением хозяйствующего субъекта;
- **финансово-результатная** - определение конечного финансового результата в виде наращивания собственного капитала за период;
- **рисковая** - информирование о степени предпринимательского риска, определение платежеспособности экономического субъекта;
- **оперативного финансового планирования**;

- **контрольная** - контроль за движением средств субъекта.

### Классификация бухгалтерских балансов

В зависимости от возникающих в финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов целей можно выделить **классификации балансов**.

**По источникам составления** балансы делят:

- **инвентарные** – балансы, составляемые только по результатам инвентаризации;
- **книжные** – баланс, составляемый на основании данных учета, без подтверждения их данными инвентаризации;
- **генеральные** – балансы, составляемые на основании данных учета, с подтверждением их данными инвентаризации;
- **актуарный** – баланс, формируемый на основе статистических данных.

**По срокам составления** балансы классифицируются:

- **вступительные** – балансы, составляемые на момент возникновения (государственной регистрации) организации;
- **заключительные** – балансы, составляемые по итогам работы за год;
- **начальные** – балансовые данные заключительного баланса за прошлый год, перенесенные в таблицу баланса за текущий год в графу «на начало года»;
- **периодические (промежуточные, текущие)** – балансы, составляемые периодически в течение срока деятельности предприятия;
- **санируемые** – балансы, составляемые в тех случаях, когда организации приближаются к банкротству. В этих условиях перед субъектом возникает дилемма: либо ликвидироваться путем объявления о банкротстве, либо договориться с кредиторами об отсрочке платежей. Но кредиторы, даже если склоняются к соглашению, хотят предварительно узнать, насколько велик понесенный убыток и есть ли надежда на его покрытие в будущем. Санируемые балансы составляются, как правило, с привлечением аудитора еще до окончания отчетного периода с целью показать реальное состояние дел в организации;
- **ликвидационные** – балансы, формируемые при ликвидации предприятия;
- **разделительные** – балансы, составляемые в момент деления крупного предприятия на несколько более мелких структурных единиц;
- **соединительные** – балансы, формируемые при объединении нескольких хозяйствующих субъектов в одно юридическое лицо.

**По объему информации** балансы классифицируются:

- **единичные (индивидуальные)** – балансы, отражающие деятельность только одного предприятия;
- **сводные** – балансы, составляемые различными министерствами и ведомствами и другими органами исполнительной власти. Если юридические лица подчиняются в административном порядке какому-либо управленческому органу и сдают ему самостоятельные балансы, то составляется

сводный баланс. Он агрегирует данные включаемых в него самостоятельных балансов, исключая взаимные расчеты между организациями, сдавшими самостоятельные балансы;

- **консолидированные** – балансы, составляемые по результатам работы группы взаимосвязанных организаций (материнской, дочерних и зависимых компаний), в соответствии с принятой методикой консолидации, с исключением взаимных оборотов группы.

**По объекту отражения** выделяют балансы:

- **самостоятельные** – балансы, составляемые организациями, являющимися юридическими лицами;
- **отдельные** – балансы, составляемые структурными подразделениями организаций, которые не имеют статуса юридических лиц.

В зависимости от **полноты оценки** отдельных статей балансы могут быть разделены на **балансы-нетто** и **балансы-брутто**. Если сальдо всех счетов Главной книги, за исключением результатных, включаются в баланс, то и сальдо регулирующих счетов, соответственно, показываются в балансе. Сальдо регулирующих счетов увеличивают или уменьшают сальдо тех счетов, которые они регулируют. При этом сальдо контрарных счетов может показываться со знаком «минус», а сальдо дополнительных счетов - со знаком плюс вслед за основным счетом, оценку которого они регулируют (увеличивая или уменьшая). В этом случае сальдо контрарного счета уменьшает итог баланса, и такой баланс называется **«баланс-нетто»**. Если сальдо контрарного счета показывается со знаком «плюс», то итог баланса увеличивается, и такой баланс называется **«баланс-брутто»**.

**По видам** балансы делятся следующим образом:

- **динамические балансы (оборотные)** – содержат сбалансированную информацию об изменениях хозяйственных средств и (или) их источников за отчетный период, оборотные показатели. По форме оборотные балансы составляют в виде оборотных ведомостей и шахматных ведомостей. В него включают все счета, даже те, которые не имеют сальдо, поэтому оборотный баланс можно также назвать балансом-брутто;
- **статические балансы (сальдовые)** – содержат информацию о состоянии хозяйственных средств и их источников на определенную дату, моментные показатели. По существу, сальдовый баланс представляет собой извлечение из оборотного баланса и его можно назвать балансом-нетто.

**По времени** различают балансы:

- **провизорный** – составляется в конце месяца с использованием прогнозных данных;
- **перспективный** – баланс, составляемый на будущие периоды, показатели которого исчисляются с использованием статистических методов;
- **директивный** - показывает оптимальную структуру использования ресурсов хозяйствующего субъекта.

**По формату** балансы классифицируются:

- **двусторонний** – актив баланса расположен слева, пассив – справа, или наоборот;
- **односторонний** – актив баланса расположен сверху, пассив – под активом, или наоборот;
- **разделенный** – в балансе по центру указывается название статей, а слева и справа от них числовые значения актива и пассива;
- **сводный** – баланс, в котором слева приводятся названия статей, а справа, в двух колонках, перечисляются суммы, относящиеся к активу (первая колонка) и пассиву (вторая колонка);
- **шахматный** – матрица, по строкам которой перечисляются статьи актива, а по столбцам – статьи пассива, или наоборот.

**По содержанию** балансы делят следующим образом:

- **пробный** – в балансе содержится описание дебетовых и кредитовых оборотов по счетам;
- **оборотный** – в балансе содержится описание дебетовых и кредитовых оборотов и сальдо по счетам;
- **сальдовый** – представляет собой описание сальдо по счетам.

**По степени реформирования** балансы подразделяются:

- **реформированный** – прибыль, полученная за отчетный период, уже распределена и в балансе отдельной статьей не показывается;
- **нереформированный** – прибыль, полученная за отчетный период, еще не распределена и показывается в балансе отдельной статьей.

**По характеру деятельности** балансы бывают:

- **по основной деятельности** – то есть уставной деятельности хозяйствующего субъекта (например, для промышленных организаций – это промышленность, для торговых – торговля);
- **не по основной деятельности** – по прочим видам деятельности.

**По формам собственности** выделяют балансы **государственных, муниципальных, смешанных и совместных организаций, частных предприятий и общественных организаций.**

### 3.3. Изменение бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций

Каждая хозяйственная операция, происходящая в деятельности хозяйствующего субъекта, изменяет или размер имущества, или величину источников его формирования, или одновременно и величину имущества, и его источники формирования. При этом изменения могут быть как в сторону увеличения, так и уменьшения, валюта баланса также может изменяться, однако равенство итогов актива и пассива баланса при этом не нарушается.

**По степени влияния на валюту баланса хозяйственные операции подразделяются на операции модификации и пермутации.**

**Модификациями** называют хозяйственные операции, вызывающие одновременное изменение в составе как активов, так и пассивов. При этом валюта баланса или увеличивается, или уменьшается.

**Пермутациями** называют хозяйственные операции, которые носят односторонний характер и в результате которых происходит перераспределение или в составе активов, а источники не задействованы, или изменения происходят в пассиве, в то время как активы в операции не участвуют. При этом валюта баланса не изменяется.

Пермутации подразделяются на активные и пассивные, модификации – на положительные и отрицательные.

**Хозяйственные операции, совершающиеся в организациях, по признаку их влияния на величину актива и пассива бухгалтерского баланса бывают четырех типов.**

**Операции первого типа** изменяют состав имущества (хозяйственных средств) экономического субъекта. Одна статья актива увеличивается, другая – уменьшается на сумму хозяйственной операции, то есть видоизменяется состав хозяйственных средств, их размещение; при этом валюта баланса не изменяется.

К таким операциям относятся все факты использования материальных ценностей в процессе производства; выпуска готовой продукции; ее отгрузки; погашения дебиторской задолженности; получения денежных средств с расчетного счета или от дебиторов в кассу и тому подобное.

**Операции второго типа** изменяют источники формирования имущества организации. Одна статья пассива увеличивается, другая – уменьшается, то есть видоизменяются источники хозяйственных средств; валюта баланса не изменяется.

К таким операциям относятся: зачисление средств прибыли, остающейся в распоряжении хозяйствующего субъекта, в фонды специального назначения; начисление выплат из средств фондов потребления и накопления; удержание налога на доходы физических лиц из заработной платы и других доходов сотрудников хозяйствующего субъекта.

**Операции третьего типа** изменяют одновременно величину имущества и источников его формирования, при этом изменения происходят в сторону увеличения. Причем валюта баланса по активу и пассиву возрастает на равную величину.

К таким операциям относятся начисление амортизации по основным средствам, нематериальным активам; начисление заработной платы и премий, отчислений на социальное страхование и обеспечение; платежей по налогам и сборам; поступление основных средств, материально-производственных запасов и т.д.

**Операции четвертого типа** изменяют одновременно величину имущества и источников его формирования, при этом изменения происходят в сторону уменьшения. Причем валюта баланса по активу и пассиву уменьшается на равную величину.

К этому типу фактов относятся оплата всех видов кредиторской задолженности (бюджету, внебюджетным фондам, органам социального страхования и обеспечения, арендодателям, поставщикам, рабочим и служащим, акционерам), зачет ранее полученных авансов, погашение ранее выданных векселей, банковских (и прочих) кредитов и займов и другое.

Характеристики четырех типов изменений, вызываемых хозяйственными операциями, целесообразно обобщить в следующем виде ([табл. 3.1](#)) (где: А – итог актива баланса; П – итог пассива баланса; И – изменения, происходящие в бухгалтерском балансе под влиянием хозяйственной операции; «1, 2, 3, 4» - цифровые индексы, соответствующие типу хозяйственных операций).

В [прил. 10](#) на упрощенном примере при законченном производственном цикле деятельности хозяйствующего субъекта рассматриваются изменения в бухгалтерском балансе под влиянием хозяйственных операций. Как видно из упрощенного примера ([прил. 10](#)), равенство валюты актива и пассива баланса при влиянии любого типа хозяйственной операции сохраняется, поскольку каждая хозяйственная операция обязательно затрагивает две статьи баланса.

Кроме того, все хозяйственные операции можно объединить в две основные группы:

- меновые операции, которые оказывают влияние лишь на внутренний состав ценностей (средств), при этом величина собственного капитала остается без изменений;
- операции, которые изменяют собственный капитал, то есть приносят прибыль или убытки.



Таблица 3.1

**Классификация хозяйственных операций по степени и признаку влияния на валюту бухгалтерского баланса (типы изменений в бухгалтерском балансе)**

Типы изменений	Изменения в составе				Операции пермутации или модификации	Математическое выражение
	имущества (хозяйственных средств)		источников формирования имущества			
	Счета активов		Счета пассивов			
	дебет	кредит	дебет	кредит		
I	⊕	⊖			Пермутация активная	$A + I_1 - I_1 = П$
II			⊖	⊕	Пермутация пассивная	$A = П + I_2 - I_2$
III	⊕			⊕	Модификация положительная	$A + I_3 = П + I_3$
IV		⊖	⊖		Модификация отрицательная	$A - I_4 = П - I_4$

В деятельности каждого хозяйствующего субъекта ежедневно совершается большое количество хозяйственных операций, которые в итоге отражаются в бухгалтерском балансе. Бухгалтерский баланс составляют на последний календарный день отчетного периода (месяца, квартала, года), поэтому с его помощью нельзя повседневно отслеживать изменения, происходящие в составе имущества, обязательств и источников их формирования. Для текущего учета и контроля используется другой элемент метода бухгалтерского учета - *система счетов бухгалтерского учета*.

## ТЕМА 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

### 4.1. Понятие о счетах бухгалтерского учета как информационной базе бухгалтерского баланса

#### Счета бухгалтерского учета, их строение и назначение

Каждый факт хозяйственной деятельности экономического субъекта попадает в сферу бухгалтерского учета через бухгалтерские счета. Они обеспечивают единую систему бухгалтерского учета для всех хозяйствующих субъектов и предназначены для получения в разной степени обобщенной учетно-экономической информации.

Бухгалтерские счета обеспечивают систему учета путем персонального закрепления за каждым объектом экономической деятельности своего бухгалтерского счета.

**Счет бухгалтерского учета** – это способ группировки, текущего контроля и отражения хозяйственных операций, которые совершаются с имуществом, источниками его формирования, хозяйственными операциями. Счет – это также накопитель информации, которая затем обобщается и используется для составления различных сводных показателей и отчетности.

По внешнему виду счет представляет собой таблицу, состоящую из двух частей и напоминающую букву «Т», поэтому счет бухгалтерского учета часто называют **Т-модель**. В начале таблицы дается название счета с заглавной буквы – наименование объекта учета, например, «Основные средства», «Материалы». Левая часть Т-счета носит название **дебет**, правая часть – **кредит**, следовательно, дебет и кредит счета соответствуют его сторонам. Деление счета на две части объясняется движением хозяйственных средств и их источников – увеличением или уменьшением (рис. 4.1).

#### Счет

Дебет	Кредит

Рис. 4.1. Т-модель счета

Слова «дебет» и «кредит» - латинского происхождения. В переводе на русский язык «дебет» означает «он должен», отсюда дебитор – должник или заемщик, «кредит» означает «он верит, доверяет», отсюда кредитор – займодавец, то есть лицо, дающее деньги или другие ценности другому лицу. В настоящее время слова «дебет» и «кредит» превратились просто в термины, обозначающие стороны счета.

Схема счета в более полном виде представлена на [рис. 4.2.](#)

*Счет*

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, руб.		Оборот по Кт, руб.		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт

Рис. 4.2 Счет бухгалтерского учета

Для учета материально-производственных запасов часто используют счет другой формы, в котором помимо денежных измерителей присутствуют и натуральные показатели.

Для обозначения остатков на счетах бухгалтерского учета используют термин «*сальдо*» - слово итальянского происхождения, означает «расчет», применяется для обозначения разницы между дебетом и кредитом.

Изменение хозяйственных средств и источников их образования за анализируемый промежуток времени называется *оборотом*.

Представленная схема строения бухгалтерских счетов не является унифицированной (то есть утвержденной на уровне нормативного документа). Тем не менее традиционно бухгалтерский счет представляется именно в таком виде. Довольно часто на разговорном уровне используется сленговое (профессионально-упрощенное) название Т-модели счета – «самолетик».

На практике подобные схемы применяют только во вспомогательных целях – для черновой обработки данных бухгалтерского учета. Однако все используемые формы первичных учетных документов (журналы-ордера, мемориальные ордера и т.д.), о которых речь пойдет далее, основаны на подобных схемах.

*Открыть счет* означает записать в таблицу счета сумму, характеризующую начальное состояние рассматриваемого объекта.

Запись на счетах начинают с указания *начального сальдо* имущества или источников его формирования.

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

*Конечное сальдо* по счету определяют, прибавляя к начальному остатку оборот той же стороны счета и вычитая из полученного итога оборот про-

тивоположной стороны. Конечный остаток записывают на той же стороне, где начальный остаток.

Если *начальное сальдо отсутствует*, то сальдо конечное находят вычитанием из большего оборота меньшего. Записывают его на той же стороне счета, на которой была отражена сумма большего оборота.

Таким образом, *структура любого счета предполагает:*

- начальное сальдо;
- показатели, отражающие увеличение первоначального сальдо;
- показатели, приводящие к уменьшению первоначального сальдо;
- оборот (итоговый показатель) по всем записям на каждой стороне счета;
- конечное сальдо.

В течение определенного промежутка времени хозяйственные операции записывают на тот или иной счет, состояние которого они изменяют. В баланс же переносятся только начальные и конечные остатки по всем счетам имущества и источников его образования, таким образом, *между счетами бухгалтерского учета и балансом существует устойчивая информационная связь.*

Из баланса в открываемые счета вносятся начальные остатки, а на основании итоговых данных, содержащихся на счетах, составляют в конце отчетного периода новый баланс. Следовательно, схематично связь между счетами бухгалтерского учета и бухгалтерским балансом можно выразить следующим образом (рис. 4.3):

- по отношению к балансу счета подразделяют на активные и пассивные, название которых совпадает с названием статей баланса;
- разделение балансовой таблицы на левую сторону – актив и правую сторону – пассив и деление счетов на активные и пассивные обусловлены группировкой отражаемых объектов бухгалтерского учета по своему экономическому содержанию;
- типы изменений в балансе и порядок регистрации хозяйственных операций, вызывающих эти изменения в балансе, на счетах основываются на концепции двойственности в учете (двойной записи);
- сумма остатков (сальдо) на активных счетах, а также сумма остатков на пассивных счетах всегда равняется валюте баланса на конец данного отчетного периода.



Рис. 4.3. Взаимосвязь системы счетов бухгалтерского учета с бухгалтерским балансом

Счет бухгалтерского учета является сложным информационным комплексом, носителем информации и способом ее получения. Используемые современными хозяйствующими субъектами счета разнообразны по структуре, содержанию, назначению. Таким образом, для организации научно обоснованной системы бухгалтерского учета, контроля, анализа финансово-хозяйственной деятельности, подготовки и принятия управленческих решений важное значение имеет научно обоснованная классификация счетов бухгалтерского учета.

### **Классификация счетов бухгалтерского учета и их характеристика**

**Классификация счетов бухгалтерского учета** – это группировка счетов по наиболее существенным признакам, что позволяет обеспечить единообразие в отражении хозяйственных операций, сопоставимость и сводимость

соответствующих показателей, дает возможность определить «экономическую нагрузку» каждого счета.

Любая классификация счетов бухгалтерского учета должна отвечать основным требованиям:

- быть полной, то есть все виды имущества и хозяйственных операций должны получить отражение на счетах бухгалтерского учета;
- быть гибкой, то есть приспосабливаться к особенностям хозяйствующего субъекта;
- отражать структуру имущества в соответствии с действующей нормативно-правовой базой.

Авторы предлагают классифицировать счета бухгалтерского учета по следующим существенным классификационным признакам:

- отношению к балансу;
- связи с балансом;
- наличию сальдо;
- уровню обобщения информации;
- экономическому содержанию;
- структуре и назначению.

Классификация счетов *по отношению к бухгалтерскому балансу* представлена группами:

- **балансовых счетов;**
- **забалансовых счетов.**

**Балансовые счета** предназначены для учета средств, принадлежащих данному хозяйствующему субъекту на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Они открываются на основании статей бухгалтерского баланса и имеют двухзначный код.

**Забалансовые счета** применяются для группировки и обобщения информации по таким объектам, которые не признаются активами или обязательствами, доходами или расходами в соответствии с бухгалтерским законодательством, но требуют обязательного контроля и анализа в целях управления и раскрытия информации в примечаниях к бухгалтерской отчетности. Активы и обязательства, в отчетном периоде не отвечающие требованиям признания в бухгалтерском балансе, чаще всего учитываются на забалансовых счетах. В следующих отчетных периодах они могут быть признаны в балансе.

Забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих хозяйствующему субъекту на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но временно находящихся в его пользовании, распоряжении; условных прав и обязательств, обусловленных хозяйственными договорами; имущества, принятого на забалансовый учет без стоимости, и других подобных объектов экономической деятельности хозяйствующего субъекта. Забалансовые счета не корреспондируют с другими счетами, в них делаются односторонние записи – только по дебету (приход, увеличение) или по кредиту (расход,

уменьшение). Забалансовые счета имеют трехзначный код. Остатки по забалансовым счетам не включаются в баланс, а учитываются за балансом (справочно).

Использование забалансовых счетов способствует:

- обеспечению контроля за использованием материальных ценностей, не принадлежащих данному хозяйствующему субъекту в соответствии с действующим законодательством;
- контролю за сохранностью материальных ценностей, числящихся на забалансовых счетах;
- своевременному оформлению документов на поступление и выбытие этих средств, учтенных на забалансовых счетах;
- обеспечению правильной организации бухгалтерского учета на забалансовых счетах;
- всесторонней и полной информации о состоянии забалансовых счетов для нужд управления, оценки кредитоспособности и финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта.

*По связи с балансом (по структуре)* балансовые счета делятся следующим образом:

- *активные;*
- *пассивные;*
- *активно-пассивные.*

*Активными* называют счета бухгалтерского учета, на которых учитываются различные виды имущества, их наличие, состав, движение. На активных счетах сальдо может быть только дебетовым или равным нулю.

По дебетовой стороне активного счета записывают все хозяйственные операции по поступлению данного вида имущества, а по кредитовой – все хозяйственные операции по выбытию. Остаток имущества на конец отчетного периода рассчитывают по формуле

$$C_k = C_n + O_{Дт} - O_{Кт},$$

где:

$C_k$  – остаток по счету на конец отчетного периода;

$C_n$  - остаток по счету на начало отчетного периода;

$O_{Дт}$  - оборот по дебету счета за период;

$O_{Кт}$  - оборот по кредиту счета за период.

Схема строения активных счетов представлена на рис. 4.4.

***Активный счет***

Дебет	Кредит
Начальное сальдо	
Оборот (увеличение (+))	Оборот (уменьшение (-))
Конечное сальдо	

Рис. 4.4. Структура активного счета

*Пассивными* называют счета бухгалтерского учета, на которых учитываются источники формирования имущества, их наличие, состав, движение, а

также обязательства. В пассивных счетах сальдо может быть только кредитовым или равным нулю.

По кредиту пассивного счета записываются все операции, приводящие к увеличению суммы обязательств, а по дебету – все операции, приводящие к уменьшению суммы обязательств. Остаток обязательств на конец отчетного периода рассчитывают по формуле

$$C_k = C_n + O_{кт} - O_{дт},$$

где:

$C_k$  – остаток по счету на конец отчетного периода;

$C_n$  - остаток по счету на начало отчетного периода;

$O_{дт}$  - оборот по дебету счета за период;

$O_{кт}$  - оборот по кредиту счета за период.

Схема строения пассивных счетов может быть представлена на рис. 4.5.

***Пассивный счет***

Дебет	Кредит
	Начальное сальдо
Оборот (уменьшение (-))	Оборот (увеличение (+))
	Конечное сальдо

Рис. 4.5. Структура пассивного счета

**Активно-пассивными** называют счета, на которых отражаются одновременно и имущество организации, и источники его формирования. **Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо** (дебетовое или кредитовое) и **с двухсторонним сальдо** (дебетовое и кредитовое одновременно). Например, активно-пассивным счетом с односторонним сальдо в течение отчетного года является счет 99 «Прибыли и убытки». Если суммы доходов превысили суммы расходов, то разница между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником формирования имущества и отражается в пассиве баланса). Если, наоборот, суммы доходов меньше сумм расходов, то разница между ними показывает убыток, и сальдо по счету будет дебетовым.

К активно-пассивным счетам с двусторонним развернутым сальдо относится счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту – кредиторскую задолженность. Расчеты с дебиторами и кредиторами объединяют на одном счете для того, чтобы не открывать разных счетов для хозяйствующих субъектов, которые могут быть в разное время дебиторами и кредиторами. В активно-пассивных счетах записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской. Разное значение имеет и запись по кредиту счета: либо увеличение кредиторской, либо уменьшение дебиторской задолженности. В активно-пассивных счетах сальдо может быть дебетовым, кредитовым или дебетовым и кредитовым одновременно.



Схема строения активно-пассивных счетов может быть представлена следующим образом (рис. 4.6.).

*Активно-пассивный счет*

<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>
Начальное сальдо	Начальное сальдо
Увеличение дебиторской задолженности (+) Уменьшение кредиторской задолженности (-)	Увеличение кредиторской задолженности (+) Уменьшение дебиторской задолженности (-)
Конечное сальдо	Конечное сальдо

Рис. 4.6. Структура активно-пассивного счета

*По наличию сальдо* счета могут быть классифицированы так:

- *сальдовые* – счета, по которым, как правило, должен или может существовать остаток;
- *бессальдовые* – счета, по которым остаток отсутствует.

*По уровню обобщения информации* счета бывают:

- *синтетические;*
- *аналитические;*
- *субсчета.*

На *синтетических счетах* бухгалтерского учета отражаются данные экономических группировок имущества хозяйствующего субъекта, источников его формирования и хозяйственные операции в обобщенном виде. *Учет, осуществляемый на синтетических счетах, называется синтетическим.* Он ведется только в денежном выражении.

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

Счета, на которых отражаются детальные данные по каждому отдельному виду имущества, обязательств организаций и процессов, называются *аналитическими счетами.* *Учет, осуществляемый на аналитических счетах, называется аналитическим.* Он ведется как в денежном, так и натуральном измерении.

Аналитические счета открываются в дополнение к синтетическим с целью их детализации и получения частных показателей по каждому отдельному виду имущества, обязательств хозяйствующего субъекта и процессов. Следовательно, между синтетическими и аналитическими счетами существу-

ет прямая взаимосвязь: во-первых, и те и другие ведутся на основе одной и той же информационной базы – первичных документов, которыми оформляются все хозяйственные операции; во-вторых, аналитические и синтетические счета связаны математически.

Математическая взаимосвязь синтетических и аналитических счетов состоит в следующем:

- сальдо на начало отчетного периода по синтетическому счету равно сумме сальдо на начало отчетного периода по аналитическим счетам, открытым к этому счету:

$$C_{сн} = \sum_{i=1}^n C_{ан\ i},$$

где:

$C_{сн}$  - сальдо на начало отчетного периода по синтетическому счету;

$C_{ан}$  - сальдо на начало отчетного периода по аналитическому счету;

$i$  – аналитический счет;

$n$  – количество аналитических счетов;

- оборот по дебету синтетического счета равен сумме дебетовых оборотов по аналитическим счетам, открытым к этому синтетическому счету:

$$O_{снд} = \sum_{i=1}^n O_{анд\ i}$$

где:

$O_{снд}$  – оборот по дебету синтетического счета;

$O_{анд}$  - дебетовый оборот по аналитическому счету;

- оборот по кредиту синтетического счета равен сумме кредитовых оборотов по аналитическим счетам, открытым к этому синтетическому счету:

$$O_{снк} = \sum_{i=1}^n O_{анк\ i},$$

где:

$O_{снк}$  – оборот по кредиту синтетического счета;

$O_{анк}$  - кредитовый оборот по аналитическому счету;

- сальдо на конец месяца по синтетическому счету равно сумме сальдо на конец отчетного периода по аналитическим счетам, открытым к этому счету:

$$C_{ск} = \sum_{i=1}^n C_{ак\ i}$$

где:

$C_{ск}$  - сальдо на конец отчетного периода по синтетическому счету;

$C_{ак}$  - сальдо на конец отчетного периода по аналитическому счету.

**Прямую связь между синтетическими и аналитическими счетами можно рассмотреть на следующем примере.**

На начало месяца за подотчетными лицами числилась задолженность в сумме 20 000 руб., в том числе за И.И. Ивановым – 15 000 руб., С.С. Сидоро-

вым – 5 000 руб. В кассе находилось 50 000 руб., запасы сырья и материалов составили 30 000 руб. В течение месяца произошли следующие операции:

- 1) поступили на склад материалы, оплаченные И.И. Ивановым из подотчетной суммы в 7 000 руб.;
- 2) получен в кассу от И.И. Иванова остаток подотчетной суммы в размере 8 000 руб.;
- 3) согласно авансовому отчету С.С. Сидорова приходятся оплаченные им из подотчетной суммы материалы на сумму 5 000 руб.;
- 4) выдан аванс подотчетному лицу из кассы – С.С. Смирнову в размере 2 000 руб..

*Синтетические счета*

*Счет 10 «Материалы»*

Дебет	Кредит
Начальное сальдо = 30 000	
1) 7 000	
3) 5 000	
Оборот = 12 000	Оборот = 0
Конечное сальдо = 42 000	

*Счет 50 «Касса»*

Дебет	Кредит
Начальное сальдо = 50 000	
2) 8 000	
	4) 2 000
Оборот = 8 000	Оборот = 2 000
Конечное сальдо = 56 000	

*Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»*

Дебет	Кредит
Начальное сальдо = 20 000	
	1) 7 000
	2) 8 000
	3) 5 000
4) 2 000	
Оборот = 2 000	Оборот = 20 000
Конечное сальдо = 2 000	

*Аналитические счета*

*Счет «И.И. Иванов»*

Дебет	Кредит
Начальное сальдо = 15 000	
	1) 7 000
	2) 8 000
Оборот = 0	Оборот = 15 000
Конечное сальдо = 0	

*Счет «С.С. Сидоров»*

Дебет	Кредит
Начальное сальдо = 5 000	
	3) 5 000
Оборот = 0	Оборот = 5 000
Конечное сальдо = 0	

*Счет «С.С. Смирнов»*

Дебет	Кредит
Начальное сальдо = 0	
4) 2 000	
Оборот = 2 000	Оборот = 0
Конечное сальдо = 2 000	

Таким образом, каждая хозяйственная операция, записанная по дебету или кредиту синтетического счета, отражается в той же сумме, соответственно, по дебету или по кредиту нескольких аналитических счетов, открытых в дополнение соответствующего синтетического счета.

Однако такое простое построение аналитического учета не всегда обеспечивает получение необходимых показателей. Некоторые синтетические счета состоят из нескольких групп аналитических счетов. Первые, после синтетического счета, группы счетов аналитического учета называются **субсчетами**. Субсчет является промежуточным учетным звеном между синтетическими и аналитическими счетами. Каждый из них объединяет несколько аналитических счетов, но сами они, в свою очередь, объединяются одним синтетическим счетом. Иногда субсчета называют **счетами второго порядка**, в то время как синтетические счета называются **счетами первого порядка**, а аналитические счета – **счетами третьего порядка**. Связь между синтетическим счетом, его субсчетами и аналитическими счетами можно представить общей моделью (рис. 4.7).

Количество групп счетов аналитического учета зависит в основном от сложности хозяйственной деятельности организации, от целей и задач учета.

<b>Синтетический счет</b> (1100 усл. ед.)						Счет первого порядка
<b>Субсчет 1</b> (350 усл. ед.)		<b>Субсчет 2</b> (750 усл. ед.)				Счет второго порядка
Аналитический счет 1	Аналитический счет 2	Аналитический счет 3	Аналитический счет 4	Аналитический счет 5	Аналитический счет 6	
100 усл. ед.	250 усл. ед.	110 усл. ед.	200 усл. ед.	300 усл. ед.	140 усл. ед.	

Рис. 4.7. Общая модель взаимосвязи синтетического и аналитического учета

Между счетами всех уровней существует неразрывная связь, которую можно выразить принципом соблюдения трех равенств:

- остаток счета высшего уровня равен сумме остатков счетов следующего уровня, непосредственно с ним связанных;
- оборот по дебету счета высшего уровня равен сумме оборотов по дебету счетов следующего уровня, непосредственно с ним связанных;
- оборот по кредиту счета высшего уровня равен сумме оборотов по кредиту счетов следующего уровня, непосредственно с ним связанных.

*Основу современной теории классификации счетов бухгалтерского учета составляет их группировка по двум признакам:*

- экономическому содержанию;
- назначению и структуре.

**Классификация счетов по экономическому содержанию** направлена на установление номенклатуры бухгалтерских счетов, необходимой и достаточной для отражения производственно-хозяйственной и финансовой деятельности экономического субъекта. Классификация счетов по экономическому содержанию обеспечивает единое понимание принципов отражения и обобщения производственно-хозяйственной и финансовой деятельности и единообразие построения системы бухгалтерского учета для всех экономических субъектов, независимо от видов деятельности и форм собственности, за исключением кредитных и бюджетных организаций.

Классификация счетов по экономическому содержанию отвечает на вопрос: что отражается на том или ином счете и каково их количество?

Группировку счетов по экономическому содержанию можно провести в разных аспектах в зависимости от того, что положено в ее основу. Наиболее известны две модели классификации счетов по экономическому содержанию:

- 1) счета подразделяются на группы в соответствии с фазами воспроизводства совокупного общественного продукта;

2) за основу берется экономическое содержание средств и процессов, учитываемых на счетах.

Авторы рассматривают **классификацию счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию** исходя из предлагаемой ими группировки объектов бухгалтерского учета следующим образом:

- **имущественные счета;**
- **счета источников образования имущества;**
- **счета процессов;**
- **счета финансовых результатов.**

В свою очередь, каждая группа подразделяется на подгруппы. Схема классификации счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию представлена на [рис. 4.8](#).

**Классификация счетов по структуре и назначению** – это группировка бухгалтерских счетов по наиболее существенным признакам, обеспечивающая единство бухгалтерского учета экономических ресурсов в процессе расширенного воспроизводства. Признаком классификации счетов по структуре и назначению являются общие правила учета по каждой группе счетов и ведения аналитического учета.

Классификация счетов по назначению и структуре дополняет классификацию по экономическому содержанию в части научной постановки бухгалтерского учета.

**Цель классификации счетов по структуре и назначению** – получение необходимой информации о формировании и использовании хозяйственных средств и источниках их образования, а также выявление особенностей счетов и группировка счетов с одинаковым назначением и строением (структурой). Такая классификация позволяет ответить на вопросы: для чего нужны те или иные счета и какие показатели можно получить с помощью отдельных счетов для того, чтобы эффективно управлять хозяйствующим субъектом, каково их строение?

**Счета в классификации по структуре и назначению** объединены в отдельные группы, каждая из которых, в отличие от экономической классификации, объединяет счета не по экономической однородности учитываемых объектов, а по месту их возникновения в процессе расширенного воспроизводства:

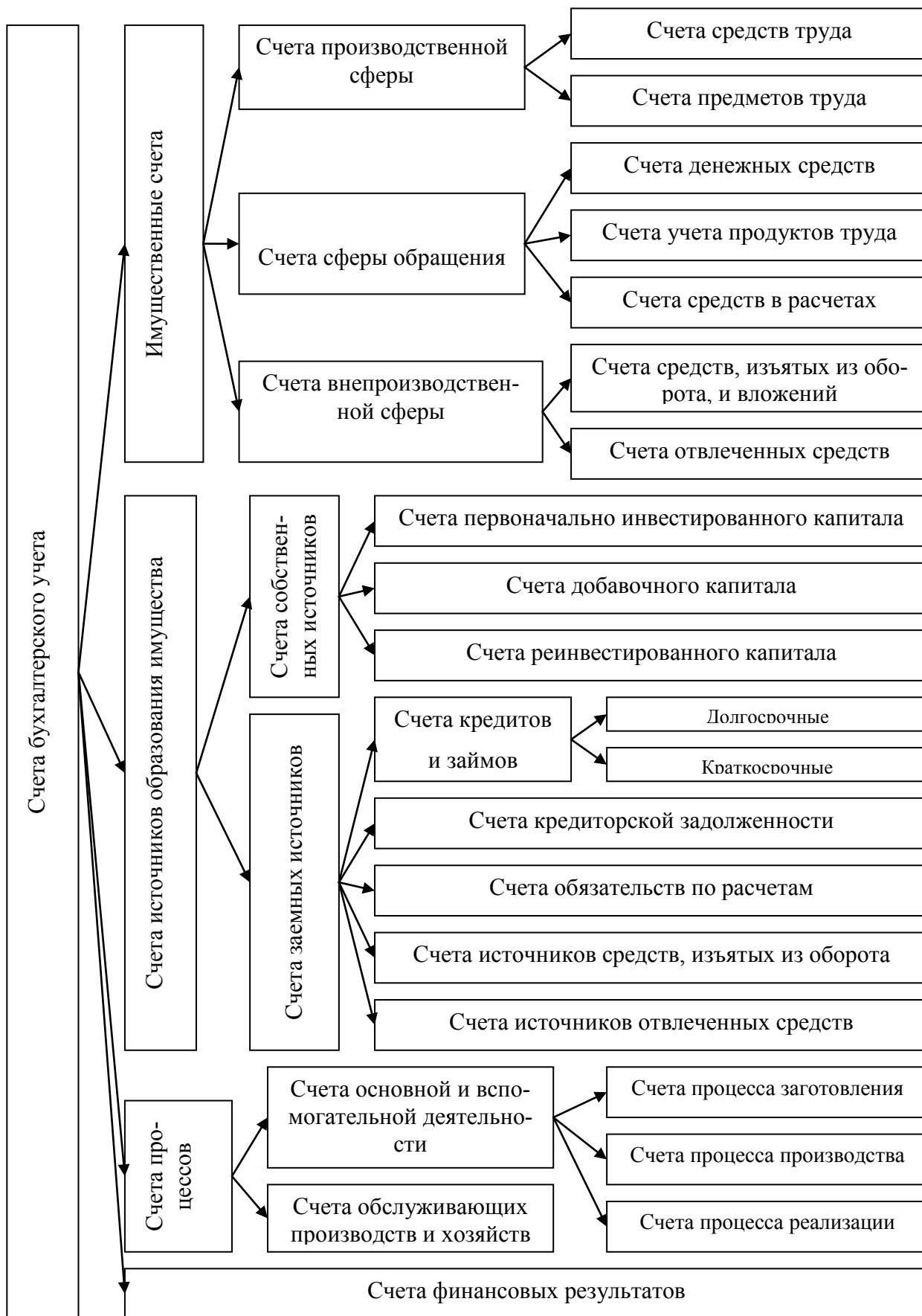


Рис. 4.8. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию

- **основные счета** – предназначены для учета хозяйственных средств и их источников с целью контроля за наличием, движением, а также для отражения их состояния в бухгалтерском балансе;
- **регулирующие счета** – необходимы для бухгалтерской корректировки первоначальной оценки хозяйственных средств или их источников, учитываемых на соответствующих основных бухгалтерских счетах, в дополнение к которым ведутся регулирующие счета (их основное назначение – учет сумм дооценки, уценки, амортизации, регулирующих первоначальную стоимость активов, и другое). Потребность в регулирующих счетах обусловлена особенностями технологической обработки информации. Объект в текущем учете должен быть отражен в неизменной оценке. Фактическая же стоимость учитываемого имущества или фактический размер обязательств зачастую отклоняется от фиксированной учетной стоимости. Реальную стоимость учитываемого объекта получают путем вычитания из суммы основного счета суммы регулирующего счета или, наоборот, сложением суммы регулирующего счета и основного счета;
- **операционные счета** – предназначены для учета хозяйственных процессов в производственной и снабженческо-сбытовой деятельности;
- **сопоставляющие счета** – предназначены для исчисления финансовых результатов как от отдельных хозяйственных процессов, так и хозяйствующего субъекта в целом;
- **забалансовые счета** – предназначены для учета событий и операций, не влияющих на состояние баланса хозяйствующего субъекта, возможных результатов хозяйственной деятельности, требующих специального контроля.

**Классификацию счетов бухгалтерского учета по структуре и назначению** можно представить в виде схемы (рис. 4.9).



Рис. 4.9.. Классификация счетов бухгалтерского учета по структуре и назначению

**Основные счета** объединяют несколько групп счетов:



- **инвентарные** – счета учета и контроля материальных и нематериальных ценностей;
- **денежных средств** – предназначены для учета и контроля денежных ценностей;
- **расчетов** – счета, применяемые для учета расчетов с контрагентами;
- **капитала** – это счета, на которых учитываются источники образования собственных средств в виде капитала.

**Регулирующие счета** делятся:

- **на контрактивные** – уточняют оценку некоторых видов имущества;
- **контрпассивные** – регулируют стоимость источников формирования имущества.

**Операционные счета** представлены следующими счетами:

- **собираательно-распределительные** – предназначены для отражения (сбора) расходов, которые нельзя отнести непосредственно (прямо) на конкретный вид продукции;
- **бюджетно-распределительные (распределительные по периодам)** – обеспечивают обоснованное распределение расходов между отчетными периодами (расходы признаются в учете не по тому отчетному периоду, в котором они возникли, а по отчетному периоду, к которому эти расходы относятся);
- **калькуляционные** – предназначены для сбора расходов (затрат).

**Сопоставляющие счета** объединяют:

- **операционно-результатные счета** – предназначены для определения результатов финансово-производственной деятельности;
- **финансово-результатные счета** – используются для отражения доходов и расходов с целью выявления финансового результата.

**Забалансовые счета:**

- **депозитно-имущественные** – данные счета отражают ценности, не принадлежащие хозяйствующему субъекту на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в его пользовании или распоряжении;
- **контрольные** – предназначены для отражения и обобщения информации по отдельным хозяйственным операциям, не учитываемым в системе балансовых счетов, которая связана с учетом бланков строгой отчетности, амортизацией основных средств; учетом основных средств, сданных в аренду;
- **счета условных прав и обязательств** – служат для получения информации о выполнении в установленные сроки хозяйственных договоров в случае неплатежеспособности дебиторов.

## 4.2. План счетов бухгалтерского учета

Систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета представлен в типовом *Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций*, утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 года № 94н. Построение Плана счетов обеспечивает согласованность учетных показателей с показателями действующей отчетности.

*План счетов бухгалтерского учета* представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

*Назначение Плана счетов* – создать схему (модель) регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности по элементам и другим обобщающим единицам информации, отражаемым в бухгалтерском учете для составления отчетности и получения иной информации, необходимой для управления финансово-хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта.

План счетов является директивным документом, что обеспечивает единообразное отражение хозяйственных процессов в системе бухгалтерского учета. Однако в настоящее время хозяйствующим субъектам разрешено по согласованию с Минфином РФ вводить в План счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. Для учета специфических операций хозяйствующий субъект может самостоятельно, без согласования с кем-либо при необходимости вводить дополнительные субсчета, уточнять их, исключать и объединять.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций в разрезе различных классификационных признаков, рассматриваемых авторами, представлен в [прил. 11](#).

К Плану счетов дана *инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета*, которая устанавливает единые подходы к применению Плана счетов 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 (типичные корреспонденции того или иного счета с другими синтетическими счетами). Однако типовую схему нельзя рассматривать как исчерпывающую все возможные варианты корреспонденции счетов. В условиях становления рыночных отношений, с одной стороны, развивается предпринимательство, в результате чего вводятся новые объекты бухгалтерского учета, с другой - появляются новые законы, указы, нормативные акты, регламентирующие предпринимательскую деятельность, что приводит к возникновению новых или дополнительных корреспонденций, не предусмотренных типовой схемой.

Поэтому в случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, хозяйствующие субъекты могут дополнять ее, соблюдая основные методические принципы ведения бухгалтерского учета.

В России в настоящее время существует три *разновидности Плана счетов*, применяемые в зависимости от вида деятельности:

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина РФ № 94н от 31.10.2000 года и введенный в действие с 01.01.2001 года (является единым и обязательным к применению всеми хозяйствующими субъектами различных отраслей народного хозяйства и видов деятельности, кроме бюджетных и кредитных организаций, независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи);
- План счетов бюджетного учета, утвержденный приказом Минфина РФ № 25н от 10.02.2006 года;
- План счетов бухгалтерского учета в кредитных организациях, утвержденный положением ЦБ РФ № 205-П от 05.12.2002 года.

План счетов представляет собой строго иерархическую структуру, основу которой составляют синтетические счета – счета первого порядка и субсчета – счета второго порядка. В основу формирования Плана счетов положена система кругооборота средств хозяйствующего субъекта, в соответствии с которой счета группируются по разделам, и определена последовательность расположения этих разделов в Плане счетов.

В Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций все счета сгруппированы в восемь разделов. Отдельно выделены забалансовые счета. Сначала приводятся разделы счетов хозяйственных средств и процессов, затем – разделы счетов источников этих средств. Завершает систему счетов раздел, формирующий информацию о финансовых результатах деятельности хозяйствующего субъекта. Основой группировки счетов по разделам являются экономические особенности учитываемых объектов. В каждом разделе отражены экономически однородные виды имущества, обязательств и хозяйственных операций. Расположены разделы в определенной последовательности, в соответствии с характером участия имущества в его кругообороте.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусматривает возможности для разделения финансового и управленческого учета. Технически хозяйствующий субъект может вести управленческий учет в рамках единой с финансовым учетом системы счетов или в самостоятельной системе счетов. Данный План счетов обеспечивает возможность использования обоих вариантов построения учета. Счета 30-39 являются свободными и предназначены для организации учета затрат по элементам.

*В основу построения Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций положены следующие подходы:*

- независимость содержания финансовой информации, формирующейся в бухгалтерском учете, от структуры плана счетов;
- относительная независимость систематизации и накопления информации о фактах хозяйственной жизни от формирования данных для целей налогообложения;
- относительная независимость учетного процесса от какого-либо определенного вида бухгалтерской отчетности;
- обеспечение возможности хозяйствующим субъектам свободно конструировать рабочие планы счетов, соблюдая общие методические принципы бухгалтерского учета;
- преемственность в построении плана счетов.

*План счетов бухгалтерского учета базируется на следующих принципах:*

- **универсальность применения в народном хозяйстве** - План счетов признается единым для всех отраслей, форм собственности, организационно-правовых форм (кроме банков и иных кредитных организаций, учреждений, состоящих на государственном бюджете);
- **возможность и механизм регулирования состава синтетических счетов в рамках избранной хозяйствующим субъектом учетной политики** - счета бухгалтерского учета считаются унифицированными и применяются всеми хозяйствующими субъектами без изменений;
- **регулирование состава и содержания аналитических счетов** - номенклатура субсчетов носит рекомендательный характер. Выбор осуществляет хозяйствующий субъект самостоятельно исходя из потребностей управления, контроля и анализа. Аналитические счета выделяются по возможным критериям, и разработка системы аналитических счетов остается за хозяйствующим субъектом;
- **структура плана счетов иерархическая**: синтетические счета - субсчета - аналитические счета;
- **признаки выбора счетов для включения в план счетов** - счета выделены исходя из функционального назначения и натурально-вещественной формы элементов кругооборота средств и предназначены для группировки только свершившихся фактов хозяйственной жизни;
- **критерии разграничения счетов синтетического и аналитического уровней** - единица текущего учета в синтетическом разрезе - такая ступень классификации, которая определяет экономически однородные элементы кругооборота средств, имеющие одинаковое функциональное назначение. Синтетические счета представляют верхний предел обобщения информации о фактах хозяйственной жизни; дальнейшее обобщение несущественно для целей текущего учета и относится к балансовому обобщению. Единицей текущего наблюдения в аналитическом разрезе признается такая

степень классификации, которая определяет одинаковую натурально-вещественную форму объектов, включая их качественные характеристики. Аналитические счета представляют низший предел обобщения информации о фактах хозяйственной жизни, выход за который означает переход из бухгалтерского в оперативно-технический учет;

- **основные формальные критерии построения плана счетов:** единство критериев выделения счетов; однородность и разграниченность счетов; равнообъемность счетов одного уровня; наличие резервных позиций каждого уровня;
- **факторы, определяющие количество синтетических счетов:** содержание реального процесса хозяйственной деятельности и удобство пользования счетами;
- **длина кодового обозначения синтетических счетов:** два знака (для забалансовых счетов – три знака).

Хозяйствующие субъекты не обязаны использовать все синтетические счета, приведенные в Плане счетов. Они выбирают те из них, которые им действительно необходимы. Например, если хозяйствующий субъект выпускает один вид продукции или оказывает один вид услуг, то все расходы можно считать прямыми и в этом случае отпадает необходимость в использовании счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

На основании Плана счетов и Инструкции по его применению хозяйствующие субъекты утверждают **рабочий план счетов** бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов, включая субсчета, используемые непосредственно в их финансово-хозяйственной деятельности.

Для учета специфических операций хозяйствующие субъекты могут по согласованию с Министерством финансов РФ вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

### 4.3. Сущность двойной записи и ее контрольное значение

#### Общее понятие двойной записи

Каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды – **методом двойной записи: по дебету одного и кредиту другого счета в одинаковой сумме.**

**Двойная запись** – это способ обязательного одновременного отражения результата хозяйственной операции в одинаковой сумме: по дебету одного и по кредиту другого счета.

Экономическая сущность двойной записи объясняется строением баланса хозяйствующего субъекта, в котором с двух позиций рассматривается его имущество: по составу и размещению (актив) и по источникам формирования этого имущества (пассив). Поэтому итоги статей актива и пассива ба-

ланса всегда равны. Каждая хозяйственная операция вследствие этого затрагивает две статьи баланса, что характеризуется влиянием на баланс четырех типов операций, которые изменяют или только имущество организации (актив баланса), или только источники формирования этого имущества (пассив баланса), или одновременно и имущество, и источники его образования (актив и пассив баланса).

Следовательно, необходимость метода двойной записи вытекает из метода балансовой группировки имущества хозяйствующего субъекта.

В зависимости от формы бухгалтерского учета двойная запись отражается по-разному:

- **разобшенная двойная запись** – каждая хозяйственная операция записывается дважды в разных регистрах бухгалтерского учета по дебету и по кредиту счета (например, при мемориально-ордерной форме учета);
- **совмещенная двойная запись** – каждая хозяйственная операция записывается один раз по дебету и по кредиту соответствующих счетов в одном регистре бухгалтерского учета (например, при журнально-ордерной форме учета). В данном случае достигается экономия учетного труда (вместо двух записей суммы одна) и наглядно видна корреспонденция счетов.

Метод двойной записи имеет большое контрольное значение, поскольку одна и та же хозяйственная операция в равной сумме отражается дважды – по дебету одного и кредиту другого счета. Поэтому в случае расхождения сумм по данной операции выявляется допущенная ошибка и устанавливается ответственный за нее.

Технически общее количество записей по дебету всегда равно общему количеству записей по кредиту (за определенный период), что позволяет легко проверить точность бухгалтерских записей, поэтому итоги (валюта баланса) статей актива и пассива баланса всегда равны.

Принцип двойственного отражения хозяйственных операций означает, что все экономические явления имеют два аспекта: увеличение и уменьшение, возникновение и исчезновение, которые компенсируют друг друга.

Взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета, которая выражается записью хозяйственной операции в дебет одного счета с кредита другого счета называется **корреспонденцией счетов**. Бухгалтерские счета, между которыми возникает такая взаимосвязь, называются **корреспондирующими**.

Взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета, которая выражается записью хозяйственной операции в дебет одного счета с кредита другого счета в одной и той же сумме называется **бухгалтерской проводкой** или **бухгалтерской записью**.

**Бухгалтерская проводка (запись, логико-знаковая модель, счетная формула)** - процедура определения счетов, обусловленных конкретным хозяйственным фактом, и последующего отражения на них суммы изменений в составе средств и их источников.

**По способу отражения бухгалтерские проводки** бывают:

- **формульные** – представлены в линейном виде, в котором наряду с наименованием корреспондирующего счета указывается также его шифр (код);
- **графические** – раскрывают типизацию корреспондирующих счетов. Отсюда их назначение – использование при разработке программ автоматизированного учета, в которых бухгалтерская проводка – алгоритм конкретной хозяйственной операции;
- **структурные** – представлены в виде взаимосвязанных счетов Т-модели;
- **матричные** – по строению представляют собой матрицу (таблицу), в которой по вертикали отражаются дебетуемые счета, а по горизонтали – кредитуемые счета.

*По количеству корреспондирующих счетов бухгалтерские проводки классифицируют:*

- **на простые** - в них корреспондируются только два счета,
- **сложные** - в них один счет корреспондирует с несколькими счетами.

Имеют место **обезличенные (сборные) бухгалтерские проводки**, когда несколько счетов одновременно дебетуются и несколько кредитуются. В российском бухгалтерском учете их применение не допускается, так как теряет экономический смысл подобных операций. Однако в странах с развитой рыночной экономикой они имеют место.

*Бухгалтерские проводки по характеру отражаемых с их помощью данных:*

- **реальные** – отражают изменения в объектах бухгалтерского учета как следствие имевших место фактов хозяйственной жизни. Реальные проводки подразделяются:
  - **на реальные прямые** – характеризуют данные об экономических ресурсах хозяйственной единицы и их движении. Следовательно, предполагается, что в корреспонденции, описывающей такую проводку, присутствует хотя бы один счет актива, содержащий информацию о материальных, нематериальных или денежных ресурсах, с которыми происходят реальные изменения;
  - **на реальные относительные** – фиксация хозяйственных фактов, связанных с предстоящими изменениями в составе экономических ресурсов или с совершающимися изменениями этих ресурсов, которые нельзя отразить прямыми проводками;
- **условные (методологические)** – порождение методологии бухгалтерского учета: зафиксированная в них корреспонденция счетов основана не на фактах хозяйственной деятельности, имевших место в реальной хозяйственной деятельности, а на потребности выполнения бухгалтерских приемов (переноса показателей с одного счета на другой или уточнения отдельных показателей). Условные проводки классифицируются:
  - **условные проводки уточнения показателей** – методологический прием бухгалтерского учета, позволяющий уточнить оценку или состав показателя. К проводкам, уточняющим показатели, можно отнести исправительные записи: дополнительную (составляется дополнительная

запись) и отрицательную (сторнировочную) проводку (суммы записывают красными чернилами);

- **условные проводки переноса показателей** – методологический прием бухгалтерского учета, позволяющий выделить необходимый объект бухгалтерского учета на самостоятельном счете, на котором этот объект получает дополнительное отражение или группировку.

Выделяют также **корректирующие проводки** – проводки, которые обычно делают в конце бухгалтерского или отчетного периода для приведения в соответствие доходов и расходов. Они отражают факты хозяйственной деятельности, реально имевшие место, но не учтенные соответствующим образом в связи с тем, что удобнее и экономичнее их можно отражать в учете в конце периода, или в связи с тем, что первичные документы о них не поступили хозяйствующему субъекту до конца отчетного периода.

Корректирующие проводки могут быть условно объединены в две большие группы:

- **отложенные проводки (отсроченные)** - затрагивают данные, уже записанные на счетах. С помощью таких проводок суммы, уже отраженные на счетах активов и обязательств, переводятся на счета расходов и доходов;
- **накопленные проводки (нарастающие)** - состоят из корректирующих проводок, относящихся к хозяйственной деятельности, по которой еще никакие суммы не проходили по счетам. Эти проводки всегда первые, отражают изменения активов и обязательств и соответствующих доходов и расходов.

Назначение корректирующих проводок - уточнить суммы, находящиеся на взаимосвязанных счетах, превратить их в те, которые реально (правильно) отражают показатели финансовой отчетности. Хозяйствующий субъект проверяет записи, сделанные на счетах, их соответствие правилам бухгалтерского учета, в том числе правилу соответствия (увязки), и при наличии отклонений определяет необходимость корректировки.

На правиле соответствия (увязки) основаны многие корректирующие проводки, являющиеся результатом продолжительных операций, так как оно (правило) требует, чтобы расходы, произведенные с целью получения доходов, вычитались из этих доходов в течение бухгалтерского периода. Это позволит правильно отразить в учете прибыльность хозяйствующего субъекта.

Для правильного отражения сумм хозяйственных операций на счетах методом двойной записи необходимо последовательно выяснить:

- экономический смысл хозяйственной операции;
- какие объекты учета участвуют в хозяйственной операции и что с ними происходит – увеличение или уменьшение
- какие счета участвуют в отражении суммы по данной хозяйственной операции – номер и наименование;
- какие это счета по структуре – активные, пассивные или активно-пассивные;



- на какой стороне – по дебету или по кредиту – каждого из корреспондирующих счетов записывается сумма хозяйственной операции.

Другими словами, прежде чем составить корреспонденцию счетов по каждому хозяйственному факту и записать ее посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, необходимо выполнить *четыре этапа*. Рассмотрим их на условном примере: согласно приходному кассовому ордеру № 25 от 25.01.2007 года поступили и оприходованы в кассу денежные средства, полученные с расчетного счета, в сумме 50 000 руб.

**Первый этап.** По содержанию хозяйственной операции, зафиксированной в документе, определяем, какие объекты бухгалтерского учета (какие именно средства и (или) их источники) в ней участвуют и какие счета затрагивают.

В нашем примере объектами бухгалтерского учета выступают денежные средства в кассе и на расчетном счете, которые учитываются на счетах бухгалтерского учета 50 «Касса» и 51 «Расчетные счета».

**Второй этап.** Устанавливается, как эти объекты учета связаны с балансом организации, то есть что они характеризуют: имущество (актив баланса) или источники формирования этого имущества (пассив баланса).

Выясняем, что денежные средства в кассе и на расчетном счете являются имуществом организации и отражаются в активе баланса во втором разделе «Оборотные активы» по статье 260 «Денежные средства».

**Третий этап.** Необходимо определить, как данная хозяйственная операция повлияла на валюту баланса: увеличила, уменьшила или оставила без изменения. Об этом свидетельствует тип хозяйственной операции.

Так как данная операция затрагивает только имущество организации, то есть актив баланса, и при этом денежные средства поступили в кассу, а с расчетного счета выбыли (увеличение и уменьшение на одну и ту же сумму), то перед нами операция пермутации, которая относится к типу хозяйственных операций, не изменяющих валюту баланса.

**Четвертый этап.** Исходя из схем записей на активном и пассивном счетах необходимо установить, какой из двух счетов бухгалтерского учета по данной хозяйственной операции дебетуется, а какой кредитуется, т.е. определяется корреспонденция счетов и составляется *бухгалтерская проводка*.

В результате поступления денежных средств в кассу, полученных с расчетного счета, на активном счете 50 «Касса» произошло увеличение сумм, поэтому он дебетуется, а на расчетном счете – уменьшение, поэтому он кредитуется. Таким образом, необходимо составить следующую бухгалтерскую проводку: Дт 50 Кт 51 на сумму 50 000 руб.

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

Наряду с систематической организации применяют *хронологическую запись*, под которой понимают регистрацию хозяйственных операций в реги-

страх бухгалтерского учета в той последовательности, в какой они совершаются. Различия в экономическом содержании операций при этом не учитываются. Хронологическая запись ведется для обеспечения контроля за полнотой учета всех хозяйственных операций, например, в журнале регистрации хозяйственных операций (табл. 4.1).

Таблица 4.1

**Журнал регистрации хозяйственных операций**

№	Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
<b>Итого</b>				

**Контрольное значение двойной записи**

Для получения сводных данных по счетам бухгалтерского учета и проверки тождественности синтетического и аналитического учета необходимо обобщить данные бухгалтерского учета. Такое обобщение обычно проводится в конце отчетного периода путем составления оборотно-сальдовых ведомостей или балансов по синтетическим и аналитическим счетам, которые выглядят следующим образом (табл. 4.2, 4.3).

Таблица 4.2

**Оборотно-сальдовая ведомость**

№ счѐта	Наименование счѐта	Сальдо начальное		Оборот за отчетный период		Сальдо конечное	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
<b>Итого</b>							

**Оборотно-сальдовая ведомость** – это таблица, в которой содержатся сведения об используемых счѐтах, сальдо на начало периода, обороты за исследуемый период и сальдо на конец периода.

Таблица 4.3

**Оборотно-сальдовый баланс**

Актив						Пассив					
№ счѐта	Наименование счѐта	Сальдо начальное	Оборот за отчетный период по Дт	Оборот за отчетный период по Кт	Сальдо конечное	Сальдо начальное	Оборот за отчетный период по Дт	Оборот за отчетный период по Кт	Сальдо конечное	Наименование счѐта	№ счѐта
<b>Итого</b>											

**Оборотно-сальдовый баланс** – это разновидность оборотно-сальдовой ведомости, использующей особенности активных и пассивных счетов. Оборотно-сальдовый баланс – более экономная форма записи, однако он менее удобен для проверки и поэтому используется очень редко.

Оборотно-сальдовая ведомость представляет сводку оборотов и остатков по счетам за определенный период времени. Данные для составления оборотно-сальдовой ведомости берутся со счетов бухгалтерского учета, для этого в счетах подсчитывают обороты и конечное сальдо, которые затем переносят в ведомость.

После заполнения оборотно-сальдовой ведомости обязательно подсчитывают ее итоги (должно получиться три пары равенств):

- первая пара равенств – равенство итогов начальных остатков по дебету и по кредиту - вытекает из баланса, так как совокупность счетов, имеющих дебетовый остаток, составляет актив баланса, а совокупность счетов, имеющих кредитовый остаток, - его пассив. Итоги актива и пассива баланса равны между собой;
- вторая пара равенств - равенство итогов оборотов – обусловлена использованием двойной записи, так как каждая хозяйственная операция отражается одновременно в одинаковой сумме в дебете и кредите счетов. Следовательно, сумма дебета всех счетов должна быть равна сумме кредита всех счетов;
- третья пара равенств – равенство конечных остатков по дебету и по кредиту - объясняется так же, как и первая, только дебетовые и кредитовые остатки показывают баланс не на начало, а на конец отчетного периода. Кроме того, это равенство вытекает из двух предыдущих, поскольку получено в результате арифметических действий над двумя парами равных итогов.

Отсутствие всех указанных равенств говорит о том, что при записи на счетах бухгалтерского учета или при подсчетах допущены ошибки. Если не сходится первая пара равенств, то неправильно записаны на счетах начальные сальдо баланса. Если не сходится вторая пара равенств, то ошибка в нарушении принципа двойной записи. При правильном отражении начальных сальдо и соблюдении принципа двойной записи третья пара равенств может не сойтись только из-за неправильного подсчета сальдо на конец периода.

Необходимо помнить, что итог оборота за отчетный период должен совпасть с итогом журнала регистрации хозяйственных операций за этот же период. Если этого совпадения нет, значит, пропущена (не нашла отражение на счетах) сумма по какой-то хозяйственной операции.

Однако бывают и такие случаи, когда ошибки допущены даже при наличии указанных пар равенств (шесть видов ошибок, которые двойная запись не может выявить):

- пропущена операция;
- одна и та же операция отражена дважды;
- операция отражена не по тому счету;

- операция отражена по дебету и кредиту, но в одинаковой неправильной сумме;
- вместо дебетуемого счета выбран кредитуемый (или наоборот);
- в дебетовых и кредитовых оборотах допущена ошибка на одну и ту же величину.

Оборотно-сальдовые ведомости по аналитическим счетам составляют на основе данных текущего аналитического учета отдельно по каждой группе аналитических счетов, объединяемых одним синтетическим счетом.

Различают две формы оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам:

- в натуральном и денежном выражении, или количественно-суммовая форма (товарно-материальная), – предназначена для тех аналитических счетов, которые ведутся одновременно в денежном и количественном выражении;
- в денежном выражении, или суммовая форма (контокоррентная), – составляется по аналитическим счетам, которые ведутся только в денежной оценке.

Основная особенность оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам состоит в том, что общие итоги оборотов и остатков каждой оборотной ведомости по аналитическим счетам соответственно равны оборотам и остаткам объединяющего их синтетического счета в оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам.

В отличие от оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам итоги оборотов по аналитическим счетам не совпадают. Это объясняется тем, что если один синтетический счет дебетуется, а другой обязательно кредитуется, то по аналитическим счетам, открытым в развитие синтетического счета, будет сделана запись счета либо по дебету, либо по кредиту. Таким образом, оборотно-сальдовые ведомости по счетам аналитического учета имеют контрольное и оперативное значение. Они позволяют обнаружить несоответствие данных аналитического и синтетического учета и выявить имеющиеся ошибки, а также способствуют усилению контроля за использованием имущества хозяйствующего субъекта.

Как способ обобщения информации, отраженной на счетах бухгалтерского учета, известна так называемая **шахматная оборотная ведомость**, составляемая на основе данных журнала регистрации хозяйственных операций. В ней по вертикали и горизонтали указываются номера корреспондирующих счетов по следующей форме (табл. 4.4). Таким образом, применяя шахматную оборотную ведомость, сумму каждой операции не записывают дважды. Каждую операцию записывают однократно – по дебету одного счета и кредиту другого счета.

Таблица 4.4

**Шахматная оборотная ведомость**

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета							Итого по де- бету	
	01	02	03	04	...	...	...		99
01									
02									
03									
04									
...									
...									
99									
<b>Итого по кредиту</b>									

С помощью шахматной оборотной ведомости выверяют и устанавливают правильность корреспонденции счетов.

Авторы обращают внимание на следующую взаимосвязь: сумма итога шахматной оборотной ведомости равна сумме оборотов по дебету и кредиту оборотно-сальдовой ведомости и сумме итога записей в журнале регистрации хозяйственных операций.

По окончании отчетного периода на основании выверенных обобщенных данных синтетического и аналитического учета о наличии активов и пассивов хозяйствующего субъекта заполняются все формы бухгалтерской отчетности.

**Способы исправления бухгалтерских записей на счетах**

При регистрации и обобщении информации в системе бухгалтерского учета иногда возникают ошибки.

*Ошибкой в бухгалтерском учете и отчетности* является нарушение верности данных учета и отчетности, совершенное в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях, недосмотра в полноте учета или неправильного представления фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества, расчетов и обязательств.

Все ошибки, возникающие в бухгалтерском учете и отчетности, подразделяются по следующим классификационным признакам.

*По умыслу ошибки* бывают:

- *преднамеренными* – ошибки, связанные со злоупотреблениями;
- *непреднамеренными* – ошибки, которые возникают без злого умысла.

*По причинам возникновения ошибки* классифицируются:

- *утомление;*
- *небрежность;*
- *неисправность техники.*

*По последствиям ошибки* бывают:

- *локальные* – не влекут за собой последующих ошибок;

- **транзитные** – влекут за собой последующие ошибки.  
*По значимости ошибки* подразделяются:
  - **на значимые** – влияют на принятие управленческих решений;
  - **незначимые** – не могут повлиять на управленческие решения.  
*По месту возникновения ошибки* бывают:
    - **в тексте;**
    - **в числах;**
    - **в корреспонденции счетов.**  
*По форме (технические) ошибки* подразделяются следующим образом:
  - **арифметические ошибки, описки, пропуски** – объединены в одну группу потому, что их наличие приводит к неравенству итоговых показателей отчетности либо к очевидному логическому несоответствию величины ошибочного показателя реально возможному значению;
  - **программные (ошибки автоматизированной обработки информации)** – связаны с широким применением средств вычислительной техники, оснащенных специальными компьютерными программами для обработки учетных данных. Ошибки этой группы могут возникать как при вводе, так и непосредственно при использовании определенного программного обеспечения – обработке, хранении и передаче данных. Наиболее распространенные из них: повторный ввод, «потеря» данных при сохранении, неточное округление.  
*По содержанию (процедурные, методологические) ошибки* бывают:
    - **в документальном оформлении хозяйственных операций** – заключаются в полном или частичном отсутствии регистрации отдельных фактов хозяйственной жизни вследствие небрежности работников бухгалтерской службы или недостатка информации об этих фактах (**ошибки по полноте**). В отражении в учете операций, не имевших места в действительности, при наличии фальсифицированных первичных документов, подтверждающих совершение этих операций (ошибки по достоверности). Ошибки в документировании выявляют путем инвентаризации имущества и обязательств хозяйствующего субъекта;
    - **в оценке** – обусловлены как неверным выбором способа оценки, так и неправильным определением цен, начислением амортизации, резервов и т.п. Устанавливаются такие ошибки посредством структурного и динамического анализа, арифметико-логического и формального контроля, путем экспертной оценки;
    - **в периодизации** – возникают вследствие нарушения принципа временной определенности фактов хозяйственной жизни, то есть в случае, когда факт отражается в учете не в том отчетном периоде, к которому его нужно было отнести. Для обнаружения этих ошибок следует использовать методы динамического анализа отдельных показателей и статей бухгалтерской отчетности;

- **в корреспонденции счетов** – состоят в отражении фактов хозяйственной жизни не на тех счетах бухгалтерского учета, которые предусмотрены Планом счетов бухгалтерского учета. Их поиск может быть осуществлен с помощью тестирования бухгалтерских записей;
- **в представлении** – означают неправильное «расположение» информации в бухгалтерской отчетности из-за нарушения требований нормативных актов. К ошибкам этой группы можно отнести: неправильную группировку балансовых статей, погашение активных сумм пассивными и, наоборот, путем неправильного зачета требований и обязательств. Действенным методом поиска таких ошибок является проверка взаимной увязки показателей, содержащихся в различных формах бухгалтерской отчетности.

**Ошибки могут быть вызваны:**

- отсутствием записи данных какого-либо документа или отражением этого документа в учете дважды;
- указанием неверной корреспонденции счетов;
- неправильным отражением сумм операций на счетах;
- неверным подсчетом итогов;
- и т.д.

Известны следующие **приемы выявления ошибок в бухгалтерском учете:**

- **повторная сверка записей в учетных регистрах с информацией в первичных документах** - один из самых трудоемких, но наиболее эффективных приемов. При этом каждую сумму, указанную в первичном документе сверяют с записью, ранее сделанной в учетном регистре;
- **сверка итогов оборотно-сальдовых ведомостей аналитического и синтетического учета** - производится сравнение итогов оборотов и остатков по всем аналитическим счетам с данными того синтетического счета, для детализации которого они ведутся;
- **сверка «на уголок»** - осуществляется с помощью повторной разноски хозяйственных операций из первичных документов в шахматную оборотную ведомость. При этом проводка из документа переносится в учетный регистр путем однократной записи суммы на пересечении соответствующей строки, где указываются номера дебетуемых счетов, и столбца, где указываются кредитуемые счета, что позволяет избежать ошибки, связанные с указанием неверной корреспонденции счетов и неправильным отражением суммы хозяйственной операции. После разноски всех операций за отчетный период в шахматной оборотной ведомости подсчитывают итоги по каждой строке и столбцу. Сумма итогов по всем столбцам должна быть равна сумме итогов по всем строчкам;
- **сверка итогов по экономическому содержанию** - применяется в регистрах, имеющих более сложные математические связи между показателями. Например, «сумма к выдаче на руки» по расчетно-платежной ведомости должна равняться разности между «итого начислено» и «итого удержано».

Это равенство должно соблюдаться как по каждой строке расчетно-платежной ведомости, так и по ее общему итогу;

- **встречная проверка** - в большинстве случаев применяется при выявлении возможных ошибок по счетам, используемым для учета расчетов. Она основывается на том, что некоторые хозяйственные операции оформляются документом, выписываемым в двух и более экземплярах. Один поступает в бухгалтерию, другие - в банк, поставщикам (покупателям) и т.д. При необходимости можно сделать запрос и сравнить суммы в копии, оставшейся у хозяйствующего субъекта, с другими копиями, вне его;
- **запуск контрольных программ на персональном компьютере** - применяется при полностью или частично автоматизированной системе обработки учетной информации;
- **пунктирование (открыживание)** – например, если в журнале зафиксирована сумма, то около нее проставляют отличительный знак (W или V), затем отыскивают эту же сумму, в дебетуемом счете ставят тот же знак, затем в кредитуемом и также проставляют этот знак. Если первая пунктировка не дала результата, то ее повторяют, причем проставляют уже второй знак (W или V).

**Рассмотрим способы выявления ошибок при подготовке бухгалтерской отчетности.**

Процедура выявления ошибок, как правило, подразумевает их локализацию и идентификацию. **Локализация** заключается в установлении временного интервала возникновения ошибки и перечня ее возможных документальных носителей. **Идентификация** предполагает определение точного места нахождения и конкретного ошибочного значения показателя.

Исходя из последовательности учетного процесса условно разделим его на две стадии:

- 1) с начала отчетного периода (года) до момента окончания формирования бухгалтерской отчетности;
- 2) с момента окончания формирования бухгалтерской отчетности (даты подписания) до момента ее представления.

На первой стадии - до и в процессе составления отчетности - поиск ошибок осуществляется посредством внутреннего контроля и самоконтроля.

**Под системой внутреннего контроля понимают** совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективно ведения финансово-хозяйственной деятельности, включая надзор за исполнением приказов, обеспечение сохранности активов, предотвращение и обнаружение фактов ошибок, точность и полноту бухгалтерских записей, а также своевременную подготовку достоверной финансовой информации.

Система внутреннего контроля, таким образом, выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к функциям системы бухгалтерского учета, что способствует сокращению количества как неумышленных, так и умышленных бухгалтерских ошибок.



**Самоконтроль** заключается в выполнении контрольных мероприятий силами бухгалтерской службы хозяйствующего субъекта.

**Основными способами выявления ошибок с помощью системы внутреннего контроля являются:**

- **инвентаризация** – сочетает в себе методы фактического контроля и аналитической обработки бухгалтерской информации. По результатам инвентаризации каждой балансовой статьи определяют фактические данные об остатках всех видов имущества (активов) и о размерах задолженности перед каждым кредитором. На основе полученных значений при необходимости корректируются сальдо соответствующих счетов бухгалтерского учета с помощью проводок, отражающих выявленный излишек или недостачу. Тем самым устраняются ошибки, допущенные в учете, но при этом происходит только их идентификация, поскольку фиксируются значения показателей в строго установленный момент;
- **горизонтальный (динамический) и вертикальный (структурный) анализ показателей бухгалтерской отчетности** - заключается в построении специальных аналитических отчетов (таблиц) и последующей обработке содержащейся в них информации. При проведении **горизонтального анализа** исследуется изменение показателей во времени с помощью рядов динамики. Напомним, что простейший ряд динамики представляет собой таблицу, состоящую из двух элементов: времени (моментов или периодов) ряда и уровня ряда (показателя величины изучаемого явления). Известно, что аналитические отчеты становятся более удобными для «чтения», если абсолютные значения показателей дополнить относительными. При проведении горизонтального анализа относительным показателем выступает темп роста (темп прироста) статьи по отношению к ее базисному (предыдущему) значению. Относительные показатели приводятся в процентах (долях), что повышает наглядность отчетов и позволяет непосредственно оценивать результат изменения соотношений вместо обработки зачастую громоздких абсолютных значений. **Вертикальный анализ** - это представление бухгалтерской отчетности в виде относительных величин, которые характеризуют структуру итоговых показателей. Здесь подлежат расчету удельные веса (доли) каждой статьи в совокупном значении по отчетной форме в целом или по отдельной ее части. Например, для анализа активов и пассивов организации за 100 % можно принимать валюту баланса, итог соответствующего раздела или группы статей. При построении аналитического отчета о прибылях и убытках за 100 %, как правило, принимают объем выручки-нетто. С помощью вертикального анализа производится оценка существенности отдельных показателей при формировании общего итога отчета. Также выявляются нетипичные для хозяйствующего субъекта незапланированные изменения тех или иных статей, что говорит о возможном наличии ошибок;
- **тестирование бухгалтерских записей (алгоритмов обработки бухгалтерской информации)** - находит широкое применение в условиях ком-

пьютерной обработки данных и базируется на очевидном факте наличия взаимосвязи между данными бухгалтерского учета и отчетными показателями. Тестирование включает формирование выборки хозяйственных операций, внесение данных в компьютерную систему или ручную их обработку по принятым хозяйствующим субъектом алгоритмам (циклам обработки) и сравнение полученных итоговых показателей с заранее определенными результатами. Если в результате сравнений значения итоговых показателей совпадают, то можно сделать вывод об адекватном представлении данных в компьютерной среде и верности информации, используемой для подготовки бухгалтерской отчетности.

*Рассмотрим наиболее распространенные способы самоконтроля при составлении отчетов:*

- **арифметико-логический контроль «входящей» информации** - состоит в проверке правильности: выполненных вычислений и подсчетов, группировки и разности показателей, порядка оформления отчетных форм. При этом путем сопоставления показателей, подлежащих отражению в отчетности, с другими документальными данными определяется, существует ли объективная возможность достижения отчетными показателями тех значений, которые составители отчетности намерены в ней отразить. Данный вид контроля, как правило, включает выполнение проверки тождественности показателей, содержащихся:
  - в регистрах синтетического и аналитического учета;
  - в Главной книге и регистрах синтетического учета;
  - в формах бухгалтерской отчетности и Главной книге (регистрах бухгалтерского учета) или специальных расчетах (для некоторых показателей, определяемых без использования записей по счетам бухгалтерского учета).

Широкое практическое применение для целей арифметико-логического контроля находит так называемый пробный баланс - свод остатков по счетам Главной книги (фактически, сальдовая или оборотно-сальдовая ведомость), обычно составляемый до закрытия результатных (сопоставляющих) счетов бухгалтерского учета. В пробном балансе сальдо каждого счета записывается в соответствующую дебетовую или кредитовую графу, по которым определяются итоги;

- **проверка взаимной увязки показателей различных форм бухгалтерской отчетности** – основана на наличии в указанных формах экономически взаимосвязанных, а в некоторых случаях – идентичных показателей. Лицам, ответственным за составление отчетов, следует проверять равенство каждого обобщающего показателя сумме частных, а также контролировать единство значений показателя, приводимого в нескольких формах, путем сопоставления.

*Исправление обнаруженных ошибок в бухгалтерском учете возможно следующими способами:*

- **корректирным;**

- *дополнительных проводок;*
- *сторнировочным.*

Основное правило исправления заключается в том, что ни при каких обстоятельствах ошибка не может быть уничтожена, ее нельзя стереть резинкой или бритвочкой, заштриховать или затушевать. Смысл исправления ошибки заключается в том, чтобы все ее видели как ошибку, а не расценивали как свидетельство возможного злоупотребления.

Для оформления исправительных проводок следует составить бухгалтерскую справку – первичный учетный документ, служащий основанием для выполнения записей в регистрах бухгалтерского учета. Бухгалтерская справка составляется в произвольной форме, с соблюдением требований законодательства к наличию обязательных реквизитов.

**Корректирующий способ** используется в том случае, если ошибка обнаружена в учетном регистре или первичном документе, относящемся к отчетному периоду, когда исправление ошибки не требует изменения проводки. Сущность данного способа состоит в том, что ошибочный текст или сумму зачеркивают и над зачеркнутым пишут правильный текст или сумму. Зачеркивание производят тонкой линией так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. При этом зачеркивается все число, если даже ошибка допущена только в одной цифре. Исправление ошибки оговаривается и подтверждается: в документах – подписями лиц, подписавших документ; в учетных регистрах – подписью лица, производящего исправление. Оговорку об исправлении делают на полях или в конце страницы, записывая в ней «Исправлено» и правильный текст или сумму.

**Способ дополнительных проводок** применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но при уменьшенной сумме операции. Для исправления такой ошибки на разность между правильной и уменьшенной суммами операции составляют дополнительную бухгалтерскую проводку.

Если в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов, то для исправления ошибок применяется **способ «красное сторно» (отрицательных чисел)**. Сущность данного способа состоит в том, что вначале ошибочная проводка повторяется в той же корреспонденции счетов, но запись производится красными чернилами. Эту проводку записывают красными чернилами также в соответствующие учетные регистры. При подсчете итогов в учетных регистрах суммы, записанные красными чернилами, не прибавляют, а вычитают из итога. Тем самым неправильная запись аннулируется, снимается отрицательными числами. После этого составляют новую проводку с правильной корреспонденцией счетов и записывают в регистры обычными чернилами.

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

Авторы обращают внимание на существование такого способа исправления ошибок, как «обратная проводка». **Обратная проводка** применяется в случаях: когда необходимо аннулировать неверно указанную ранее корреспонденцию счетов (при этом счет, стоявший в ошибочно записанной проводке по дебету, переносится в кредит, а ранее кредитуемый, - в дебет; сумма не изменяется); если корреспонденция счетов указана верно, но на сумму большую, чем следовало (при этом ранее дебетуемый счет – кредитуется, а кредитуемый счет – дебетуется на величину разницы между верной и ошибочно проведенной суммой).

Однако область применения обратных проводок как способа исправления ошибок в учете ограничена: во-первых, они, в отдельных случаях, неоправданно увеличивают обороты по счетам; во-вторых, искажают экономический смысл операции. Поэтому авторы рекомендуют обратные проводки не использовать, а исправлять ошибки способом «красное сторно».

Ошибки, обнаруженные в учете (следовательно, и в отчетности), могут относиться к разным отчетным периодам, которые влияют на порядок их исправления.

Порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете, налоговом учете и отчетности, относящихся к разным отчетным периодам, систематизирован в [прил. 12](#), [прил. 13](#).

Ошибки автоматизированной обработки информации исправляют с помощью настройки и внесения соответствующих корректировок в используемые хозяйствующим субъектом бухгалтерские программы. Существенную роль играют также повышение квалификации пользователей, внедрение современных программных продуктов.

Что касается методов исправления локальных арифметических ошибок и ошибок в отчетной информации, не связанных с искажениями данных бухгалтерского учета, то действующие нормативные акты не содержат запрета на исправление ошибочных показателей путем зачеркивания неверных чисел или слов и внесения правильных записей непосредственно в отчетные формы. В этих случаях в бухгалтерской отчетности делаются соответствующие оговорки, которые подтверждают лица, ее подписавшие, с указанием даты исправления. Если уточняются существенные показатели, то необходимые сведения о внесенных исправлениях рекомендуется приводить в пояснительной записке исходя из требования сопоставимости отчетных данных.

## ТЕМА 5. ОЦЕНКА ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 5.1. Сущность оценки и ее характеристика

В условиях рыночной экономики основная цель бухгалтерского учета состоит в обеспечении заинтересованных пользователей учетной информации достоверными данными о процессах формирования, распределения и использования прибыли. В этой связи особое внимание уделяется *оценке* финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта в обобщающем денежном измерителе.

*Оценка* представляет собой способ выражения в бухгалтерском учете и отчетности объектов бухгалтерского учета в денежном измерении. Таким образом, бухгалтерский смысл понятия «оценка» предполагает сочетание трех составляющих его элементов (рис. 5.1).

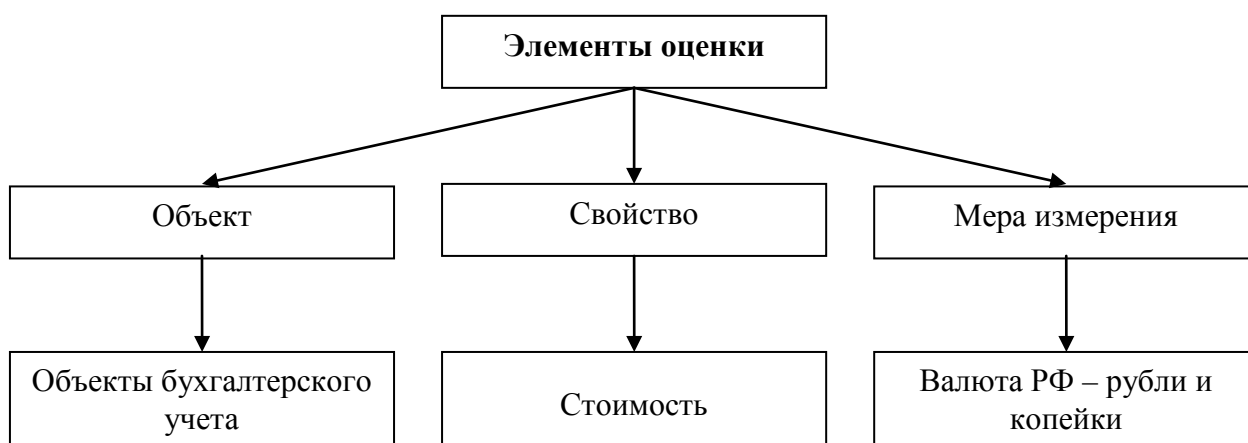


Рис. 5.1. Понятие «оценка» в бухгалтерском учете и отчетности РФ

Классификация видов стоимостных оценок объектов бухгалтерского учета представлена в [прил. 14](#).

В бухгалтерском учете и отчетности Российской Федерации **правила оценки имущества, обязательств и хозяйственных операций** следующие:

- при оценке статей бухгалтерской отчетности организация должна обеспечить соблюдение допущений и требований бухгалтерского учета;
- данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставлены с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному;
- в бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, предусмотренных положениями по бухгалтерскому учету;
- бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке;

- отклонения от изложенных правил допускается в исключительных случаях. Каждое отклонение должно быть раскрыто в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Согласно законодательству по бухгалтерскому учету в РФ **единый порядок оценки** предусматривает:

- принцип денежного измерителя (оценка объектов учета осуществляется в валюте РФ – рублях и копейках);
- принцип пересчета операций по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте в валюту РФ – рубли и копейки по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату совершения операции (одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей);
- бухгалтерский учет объектов учета допускается вести в суммах, округленных до целых чисел (возникающие суммовые разницы могут быть отнесены на результаты хозяйственной деятельности организации).

Оценка должна соответствовать **двум основным принципам**:

- **реальность оценки** - отражение действительной величины отдельных видов средств и источников их образования (соответствие денежного выражения объектов бухгалтерского учета их фактической величине). Реальность статей баланса обеспечивается достоверностью данных бухгалтерского учета и принципами оценки хозяйственных средств. Реальность оценки требует точного исчисления (калькулирования) фактической себестоимости всех объектов учета;
- **единство оценки** – означает единообразие в подходе к формированию оценки на отдельные объекты учета независимо от характера деятельности и организационно-правовой формы организации, а также неизменность принятой оценки на протяжении длительного периода.

В соответствии с правилами, предусмотренными российским бухгалтерским законодательством, имущество и обязательства хозяйствующего субъекта могут оцениваться следующим образом ([табл. 5.1](#)).

Особое внимание необходимо уделить **методу оценки по наименьшей из величин**. В бухгалтерском учете данный метод применяется для оценки объема товарно-материальных ценностей и инвестиций хозяйствующего субъекта при составлении бухгалтерской отчетности.

Как товарно-материальные ценности, так и рыночные долевыми ценные бумаги оцениваются в отчетности по наименьшей из двух величин - собственной стоимости или текущей рыночной цене. Суть этого метода состоит в том, что стоимость товарно-материальных ресурсов или портфеля ценных бумаг на конец отчетного периода определяют тем или иным подходящим методом и затем сравнивают с их рыночной стоимостью на конец того же периода. Если рыночная стоимость оказывается меньше, то вводится соответствующая поправка с указанием убытков и отражаются новые показатели по товарно-материальным ценностям или ценным бумагам.

В применении к товарно-материальным ценностям текущая рыночная цена трактуется как их восстановительная стоимость, имеющая верхний и нижний пределы, за которые нельзя выходить. Так, например, эта цена не должна превышать чистую цену реализации товара (то есть предполагаемую продажную цену при обычном положении дел за вычетом расходов по комплектованию и сбыту); она также не должна быть ниже, чем чистая цена реализации товара за вычетом примерной суммы ожидавшейся нормальной прибыли.

Существует *три основных метода оценки товарно-материальных ценностей по правилу минимальной оценки*:

- **постатейный** – предполагает сравнение фактической себестоимости и продажной (рыночной) цены по каждому наименованию товарно-материальных ценностей, и учет ведут по более низкой цене;
- **метод основных товарных групп** – сравнивают общую покупную стоимость и общую продажную цену для всей группы товарно-материальных ценностей и учет объектов всей группы ведут по более низкой цене;
- **метод общего уровня** – предусматривает распространение правила минимальной оценки на все товарно-материальные ценности вместе взятые. Этот метод не приемлем при налогообложении.

Таблица 5.1

**Оценка имущества и обязательств хозяйствующего субъекта**

Объект учета	Оценка при постановке на бухгалтерский учет	Оценка в процессе использования и при отражении в бухгалтерской отчетности
Имущество	<p><i>По фактической себестоимости</i> приобретения или изготовления</p> <p><i>По текущей рыночной стоимости</i> – при получении средств безвозмездно</p> <p><i>По стоимости, обусловленной соглашением сторон</i>, – при получении имущества в качестве вклада в уставный капитал, в совместную деятельность</p> <p><i>По стоимости, по которой объект может быть продан при сопоставимых условиях</i>, - при приобретении объекта по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) денежными средствами</p>	<p><i>По остаточной стоимости</i>, которая определяется расчетно, путем вычитания из учетной (первоначальной) стоимости имущества начисленной амортизации</p> <p><i>По восстановительной стоимости</i> после его переоценки</p> <p><i>По цене возможной реализации</i>, эта оценка применяется в случае превышения учетной стоимости объекта над ценой его возможной реализации</p>
Обязательства	<p>В суммах, вытекающих из договора, установленных по соглашению сторон, участвующих в сделке</p>	<p>Корректируются на сумму резерва сомнительных долгов, в случае, если резерв образуется по дебиторской задолженности, сомнительной к получению</p>

Что касается рыночных долевых ценных бумаг, то этот метод применяют по отдельности к долгосрочным и краткосрочным бумагам. Снижение рыночной цены краткосрочных ценных бумаг показывается в отчете как часть дохода от продолжающихся операций отчетного периода. Снижение

рыночной цены долгосрочного портфеля непосредственно отражается в той части балансового отчета, где фигурирует акционерный капитал компании, на контрсчете акционеров (контрактном счете).

Оценка по наименьшей из величин представляет собой консервативный метод бухгалтерского учета, который избегает указания в бухгалтерской отчетности стоимости товарно-материальных ценностей или рыночных доле-вых ценных бумаг большей, чем восстановительная стоимость. Этот метод недостаточно последователен в том смысле, что падение рыночной цены учитывается, а ее рост остается без внимания. Однако, в большинстве случаев предпочитают указывать снижение стоимости актива в тот период, когда оно впервые было отмечено и его количественная сторона может быть оценена, в то же время возможный выигрыш следует признавать лишь тогда, когда он реализуется.

Оценка имущества и обязательств, сложившихся в бухгалтерском учете и отчетности согласно установленным правилам, может быть изменена в следующем отчетном периоде в целях предоставления пользователям бухгалтерской отчетности достоверной информации. Данное изменение производится в соответствии с правилами отражения информации в бухгалтерской отчетности, установленными ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» и ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности». Согласно этим правилам в годовой бухгалтерской отчетности должны быть отражены отдельные существенные события и условные факты, которые выявлены в финансово-хозяйственной деятельности организации после отчетной даты, но до даты подписания отчетности.

К таким событиям и условным фактам, влияющим на оценку имущества и обязательств, относятся:

- корректировка размера обязательств в случае объявления организации – получателя продукции (работ, услуг) банкротом;
- снижение рыночной стоимости материально-производственных запасов, проданных в следующем за отчетным годом по цене ниже их учетной стоимости;
- снижение учетной (первоначальной) стоимости основных средств, оборудования и незавершенного строительства, выявленное в результате их переоценки;
- снижение финансового результата на сумму ошибки, обнаруженной в бухгалтерском учете в следующем отчетном году, которая привела к искажению данных об имущественном положении организации (например, неправильное начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам).

Следует иметь в виду, что для каждого объекта бухгалтерского учета существуют конкретные способы оценки, законодательно закрепленные в соответствующих нормативно-правовых документах. В подтверждение этого, в качестве примеров, авторы рассматривают оценку основных средств, нематериальных активов и материально-производственных запасов.



## 5.2. Оценка объектов основных средств и нематериальных активов

*Оценка основных средств* – это денежное выражение стоимости основных средств, в которой они отражаются в бухгалтерском учете.

Правильная оценка стоимости основных средств влияет на достоверное начисление суммы амортизационных отчислений и, соответственно, точное формирование себестоимости и продажной цены продукции (работ, услуг); правильное исчисление налогов, связанных с проведением хозяйственных операций с основными средствами.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств в зависимости от источников поступления представлен в табл. 5.2.

Таблица 5.2

### *Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств в зависимости от источников поступления*

Источник поступления основных средств	Формирование первоначальной стоимости основных средств	Примечание
1	2	3
Приобретение за плату (сооружение и изготовление)	Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических затрат хозяйствующего субъекта на их приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)	Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются: <ul style="list-style-type: none"> <li>• суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;</li> <li>• суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;</li> <li>• суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, которые связаны с приобретением основных средств;</li> <li>• таможенные пошлины и таможенные сборы;</li> <li>• невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;</li> <li>• вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;</li> </ul> иные затраты, непосредственно связанные с
		приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, - в частности, начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств

Продолжение таб. 5.2

Вклад в уставный (складочный) капитал	Первоначальной стоимостью основных средств признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) хозяйствующего субъекта, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации	
Безвозмездное получение (по договору дарения)*	Первоначальной стоимостью основных средств признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы	
Приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*	Первоначальной стоимостью основных средств признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче хозяйствующим субъектом	Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче хозяйствующим субъектом, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно хозяйствующий субъект определяет стоимость аналогичных ценностей При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче хозяйствующим субъектом, стоимость основных средств определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств
* - Первоначальная стоимость основных средств определяется применительно к порядку, который предусмотрен для основных средств, приобретаемых за плату		

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, предусмотренных действующим законодательством РФ.

**Изменение первоначальной стоимости основных средств**, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

В современных условиях хозяйствования переоценка основных средств занимает особое место в финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, что, как правило, обусловлено инфляционными процессами, быстрыми темпами морального и физического износа, а также большой подвижностью цен.

**Переоценка основных средств** – приведение стоимости объектов основных средств, по которой они отражаются на счетах бухгалтерского учета, в соответствие с действующими ценами и условиями расширенного воспроизводства.

Авторы обращают внимание, что земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) переоценке не подлежат.

В бухгалтерском учете хозяйствующего субъекта основные средства числятся до их переоценки по первоначальной стоимости, а после переоценки - по восстановительной стоимости.

Одновременно с переоценкой основных средств индексируется (пересчитывается) на коэффициент и сумма начисленной амортизации.

**Переоценка основных средств производится одним из двух методов:**

- индексацией балансовой стоимости основных средств, т.е. умножением балансовой стоимости каждого объекта основных средств на установленный коэффициент;
- прямым пересчетом балансовой стоимости применительно к ценам на данный конкретный объект основных средств. При определении восстановительной стоимости могут быть использованы: данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; оценка бюро технической инвентаризации; экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

Переоценка осуществляется не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) по текущей (восстановительной) стоимости по группам однородных объектов основных средств.

При принятии решения о переоценке основных средств следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Таким образом, экономическая сущность переоценки основных средств заключается в приведении балансовой стоимости основных средств в соответствие с действующими ценами (при современных ценах, техники и тому подобное) и условиями воспроизводства, то есть в объективном определении реальной восстановительной стоимости основных средств. Эта стоимость также корректируется в последующем периоде в связи с реконструкцией и износом.

**Износ** - процесс эксплуатации, в ходе которого объекты теряют свои первоначальные качества и прочие технические характеристики.

Различают два вида износа.

**Физический износ** – процесс постепенного или одномоментного ухудшения технических и связанных с ними эксплуатационных показателей, вызываемых объективными причинами или внешним воздействием. изнашиваются материальные основы объекта, отдельные детали и агрегаты, утрачивают свои свойства конструкционные материалы. Физический износ можно частично восстановить, проводя ремонт, реконструкцию и модернизацию. Физический износ обычно оценивают в процентном соотношении: 0 % - износ нового объекта, 100 % - износ объекта, полностью исчерпавшего ресурс использования.

**Моральный износ** – постепенное отклонение основных эксплуатационных показателей, которые определяют необходимость и целесообразность его использования для целей, поставленных организацией. Объекты внеоборотных активов по своей конструкции, производительности, расходам на обслуживание и эксплуатацию, другим технико-экономическим показателям со временем отстают от своих новейших аналогов, их нельзя использовать в производстве продукции такого качества, какое достигается на современной технике. **Моральный износ** бывает:

- **первого рода** – выражается в утрате стоимости объектов вследствие уменьшения затрат на их воспроизводство, вызванного ростом производительности труда;
- **второго рода** – возникает в результате снижения стоимости объектов в связи с созданием принципиально новых, более эффективных аналогов.

От износа необходимо отличать **амортизацию**, которая представляет собой процесс переноса стоимости объекта на стоимость продукции (работ, услуг). Таким образом, **амортизационные отчисления** – это часть стоимости объекта, которая в каждый отчетный период списывается как расходы на протяжении всего срока его эксплуатации.

Амортизация обеспечивает хозяйствующему субъекту накопление средств (источников), необходимых для приобретения (восстановления) окончательно самортизированного имущества. Такое накопление достигается за счет включения в расходы производства или в расходы на продажу сумм амортизационных отчислений. Амортизационные отчисления образуют фонд средств в денежном выражении для возмещения стоимости объектов, вышедших в связи с их полной амортизацией.

**Правила начисления амортизации:**

- начисление амортизации производится по объектам основных средств и нематериальным активам, находящимся у хозяйствующего субъекта на праве собственности;
- начисление амортизации производится независимо от результатов деятельности хозяйствующего субъекта;
- метод начисления амортизации не может быть изменен на протяжении всего срока полезного использования объекта;
- амортизация начинает начисляться с 01 числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию;
- амортизация прекращает начисляться с 01 числа месяца, следующего за месяцем выбытия объекта.

Для целей бухгалтерского учета в РФ **начисление амортизации по объектам основных средств производится одним из следующих способов:**

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

**Линейный способ** - предполагает определение годовой суммы амортизационных отчислений исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта. При линейном способе начисления амортизации используют следующие формулы:

$$A_{\text{годовая}} = \text{ПС (ВС)} \times N_{\text{амортизации}} / 100 \%, \\ N_{\text{амортизации}} = 100 / t,$$

где:

$A_{\text{годовая}}$  – годовая сумма амортизационных отчислений, руб.;

ПС (ВС) – первоначальная (восстановительная) стоимость амортизируемого актива, руб.;

$N_{\text{амортизации}}$  – годовая норма амортизации, %;

$t$  – срок полезного использования амортизируемого актива, годы.

**Способ уменьшаемого остатка** - подразумевает, что годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента (для объектов основных средств), который устанавливает хозяйствующий субъект в соответствии с законодательством РФ. Данный способ предполагает следующие вычисления:

$$A_{\text{годовая}} = \text{ОС} \times N_{\text{амортизации}} / 100 \%, \\ N_{\text{амортизации}} = K \times 100 / t,$$

где:

ОС – остаточная стоимость амортизируемого актива, руб.;

К – коэффициент, устанавливаемый действующим законодательством РФ.

**Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** - согласно данному способу годовая сумма амортизационных отчислений определяется на основе первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости объекта и соотношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования.

**Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)** - при этом способе амортизационные отчисления производятся исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости амортизируемого объекта и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок его полезного использования. При данном способе используются следующие формулы:

$$A_{\text{месячная}} = \text{ПС (ВС)} / V_{\text{план}} \times V_{\text{факт в месяце } i},$$

где:

$A_{\text{месячная}}$  – месячная сумма амортизационных отчислений, руб.;

$V_{план}$  – предполагаемый объем произведенной продукции (работ) за весь срок полезного использования;

$V_{факт}$  в месяце  $i$  – фактический объем произведенной продукции (работ) в отчетном месяце  $i$ .

Независимо от применяемого способа начисления амортизации в течение отчетного года, амортизационные отчисления по объектам амортизируемого имущества хозяйствующего субъекта начисляются ежемесячно в размере  $1 / 12$  годовой суммы.

Выбранный способ начисления амортизации закрепляется в учетной политике хозяйствующего субъекта.

В течение срока полезного использования объектов основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев их нахождения на реконструкции и модернизации по решению руководителя хозяйствующего субъекта, и основных средств, переведенных по решению руководителя хозяйствующего субъекта на консервацию на срок более трех месяцев.

**Срок полезного использования объектов основных средств** представляет собой период, в течение которого использование объекта призвано приносить доход или служить для выполнения целей деятельности хозяйствующего субъекта. Срок полезного использования устанавливается хозяйствующим субъектом при принятии объекта к бухгалтерскому учету – прежде всего, по данным технических условий на данный объект (техпаспорт) или иной сопровождающей документации. Для отдельных групп основных средств (при отсутствии технической и сопровождающей документации) срок полезного использования определяется исходя:

- из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы планово-предупредительного ремонта всех видов;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срока аренды).

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, путем накопления соответствующих сумм по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

Рассмотрим на **условных примерах** способы начисления амортизации объектов основных средств.

1) **Начисление амортизации линейным способом:** ЗАО приобрело объект стоимостью 120 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет.

Следовательно, годовая норма амортизационных отчислений – 20 %, а годовая сумма амортизационных отчислений составит 24 000 руб. (120 000 руб.  $\times$  20 %).

- 2) **Расчет амортизации способом уменьшаемого:** ООО приобрело объект основных средств стоимостью 100 000 руб. Срок полезного использования объекта - 5 лет. Коэффициент, установленный хозяйствующим субъектом, равен 2.

Следовательно, годовая норма амортизации – 40 %, так как норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляющая 20 %, увеличивается на коэффициент 2.

В первый год эксплуатации сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при оприходовании объекта, и составит 40 000 руб. Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40 % от остаточной стоимости объекта и составит 24 000 руб.  $((100\ 000\ \text{руб.} - 40\ 000\ \text{руб.}) \times 40\ \%)$ . Амортизация за третий год эксплуатации составит 14 400 руб.  $((60\ 000\ \text{руб.} - 24\ 000\ \text{руб.}) \times 40\ \%)$  и т.д. Это можно представить в следующей таблице:

Таблица 5.3

Период, годы	Годовая сумма амортизации, руб.	Накопленная амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1	$100\ 000 \times 40\ \% = 40\ 000$	40 000	60 000
2	$60\ 000 \times 40\ \% = 24\ 000$	64 000	36 000
3	$36\ 000 \times 40\ \% = 14\ 400$	78 400	21 600
4	$21\ 600 \times 40\ \% = 8\ 640$	87 040	12 960
5	12 960	100 000	0

- 3) **Начисление амортизации способом суммы чисел лет срока полезного использования:** ООО приобретен объект основных средств стоимостью 150 000 руб. Срок полезного использования установлен продолжительностью 5 лет.

Следовательно, сумма чисел лет срока службы составляет 15 (1 + 2 + 3 + 4 + 5). В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере 5/15, что составит 50 000 руб., во второй год - 4/15, что составит 40 000 руб., в третий год - 3/15, что составит 30 000 руб., и т.д. Это можно представить в следующей таблице:

Таблица 5.4

Период, годы	Годовая сумма амортизации, руб.	Накопленная амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1	$150\ 000 \times 5/15 = 50\ 000$	50 000	100 000
2	$150\ 000 \times 4/15 = 40\ 000$	90 000	60 000
3	$150\ 000 \times 3/15 = 30\ 000$	12 0000	30 000
4	$150\ 000 \times 2/15 = 20\ 000$	140 000	10 000
5	$150\ 000 \times 1/15 = 10\ 000$	150 000	0

- 4) **Начисление амортизации способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ):** Приобретен автомобиль грузоподъ-

емностью более 2 т с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км, стоимостью 80 000 руб. В отчетном периоде пробег составляет 5 тыс. км, следовательно, сумма амортизационных отчислений, исходя из соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции, составит 1 000 руб.  $((80\ 000 \text{ руб.} / 400\ 000 \text{ км}) \times 5\ 000 \text{ км})$ .

**Оценка нематериальных активов** – это денежное выражение стоимости нематериальных активов, в которой они отражаются в бухгалтерском учете.

Правильная оценка стоимости нематериальных активов влияет на достоверное начисление суммы амортизационных отчислений по ним и, соответственно, точное формирование себестоимости и продажной цены продукции (работ, услуг).

В соответствии с действующим законодательством для отражения в бухгалтерском учете нематериальные активы оцениваются по первоначальной стоимости, которая рассчитывается в зависимости от источников их поступления (табл. 5.5).

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных действующим законодательством РФ.

По мере использования нематериальных активов их первоначальная стоимость списывается в издержки производства (обращения) путем амортизационных отчислений.

В бухгалтерском учете РФ **амортизация по нематериальным активам может начисляться:**

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Каждый способ начисления амортизации был рассмотрен выше, поэтому авторы считают необходимым отметить только те их особенности, которые обусловлены спецификой нематериальных активов.

Один из методов начисления амортизации можно применять по группе однородных нематериальных активов в течение всего срока их полезного использования, что фиксируется в учетной политике хозяйствующего субъекта. В течение всего срока полезного использования объекта начисление амортизации не приостанавливается (кроме случаев консервации хозяйствующего субъекта).



Таблица 5.5

***Порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов в зависимости от источников их поступления***

Источник поступления нематериальных активов	Формирование первоначальной стоимости нематериальных активов	Примечание
1	2	3
Приобретение за плату	Первоначальная стоимость нематериальных активов определяется как сумма расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)	<p>Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• суммы, уплаченные по договору уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);</li> <li>• суммы, уплаченные организациям за информационные и консультационные услуги, которые связаны с приобретением нематериальных активов;</li> <li>• регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением исключительных прав правообладателя;</li> <li>• невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;</li> <li>• вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;</li> <li>• иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов;</li> <li>• дополнительные расходы на приведение приобретенных нематериальных активов в состояние, пригодное для использования объекта в запланированных целях (расходы по оплате труда работников, отчисления на социальные нужды с сумм, начисленных на оплату труда, израсходованные материалы и т.п.).</li> </ul> <p>Не включаются в фактические затраты на приобретение нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением данных активов</p>

Продолжение табл. 5.5

1	2	3
Создание самим хозяйствующим субъектом	Первоначальная стоимость нематериальных активов определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.д.), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ) Не включаются в фактические затраты на создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с созданием данных активов	Нематериальные активы считаются созданными в случае, если: <ul style="list-style-type: none"> <li>исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит хозяйствующему субъекту - работодателю;</li> <li>исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит хозяйствующему субъекту - заказчику;</li> <li>свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя хозяйствующего субъекта</li> </ul>
Вклад в уставный (складочный) капитал	Первоначальная стоимость нематериальных активов определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) хозяйствующего субъекта, если иное не предусмотрено законодательством РФ	
Безвозмездное получение (по договору дарения)	Первоначальной стоимостью нематериальных активов признается их рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету	
Приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Первоначальной стоимостью нематериальных активов признается стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче хозяйствующим субъектом	Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче хозяйствующим субъектом, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно хозяйствующий субъект определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей) При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче хозяйствующим субъектом по таким договорам, величина стоимости нематериальных активов определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы

**Срок полезного использования нематериальных активов** хозяйствующий субъект определяет при принятии объекта к бухгалтерскому учету, и он зависит:

- от срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно действующему законодательству РФ;
- от ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого хозяйствующий субъект может получать экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ), которое планируется получить в результате использования этого объекта.

По тем нематериальным активам, срок полезного использования по которым определить невозможно, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет, но не более срока деятельности хозяйствующего субъекта. Например, амортизация положительной деловой репутации хозяйствующего субъекта начисляется путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости в течение 20 лет, но не более срока деятельности хозяйствующего субъекта. Отрицательная деловая репутация равномерно относится на финансовые результаты хозяйствующего субъекта, то есть не амортизируется.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам могут отражаться в бухгалтерском учете следующими способами:

- накоплением амортизационных отчислений на отдельном счете - кредитуется счет 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу);
- уменьшением первоначальной стоимости объекта – амортизация отражается непосредственно по кредиту счета 04 «Нематериальные активы» (без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов») в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

Хозяйствующий субъект вправе выбрать один из этих способов для группы однородных нематериальных активов и применять его в течение всего срока полезного использования этих активов (что отражается в учетной политике хозяйствующего субъекта).

Начисление амортизации по нематериальным активам без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в обязательном порядке осуществляется в отношении следующих нематериальных активов:

- организационных расходов;
- положительной деловой репутации.

### **5.3. Оценка материально-производственных запасов**

*Действующее бухгалтерское законодательство предусматривает оценку материально-производственных запасов:*

- при их поступлении (заготовлении);
- при их отпуске в производство и ином выбытии.

*При приобретении (заготовлении) материально-производственные запасы оцениваются одним из следующих способов:*

- по фактической себестоимости поступления;
- по условным учетным ценам.

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость мате-

риально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Для целей бухгалтерского учета порядок формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов в зависимости от источников их поступления можно представить в табл. 5.6.

Таблица 5.6

***Порядок формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов в зависимости от источников их поступления***

Источник поступления материально-производственных запасов	Формирование фактической себестоимости материально-производственных запасов	Примечание
1	2	3
Приобретение за плату	Фактической себестоимостью признается сумма фактических затрат хозяйствующего субъекта на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)	Фактическими затратами на приобретение материально-производственных запасов являются: <ul style="list-style-type: none"> <li>• суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);</li> <li>• суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;</li> <li>• таможенные пошлины;</li> <li>• невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением материально-производственных запасов;</li> <li>• транспортно-заготовительные расходы;</li> <li>• затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;</li> <li>• иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов</li> </ul>
		Этот перечень открытый. Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с их приобретением
Изготовление самим хозяйствующим субъектом	Фактическая себестоимость материально-производственных запасов определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов	Затраты на производство материалов учитываются и оформляются хозяйствующим субъектом в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции
Вклад в уставный (складочный) капитал*	Фактическая себестоимость материально-производственных запасов определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) хозяйствующего субъекта	

Продолжение табл. 5.6

1	2	3
Безвозмездное получение (по договору дарения), а также от выбытия основных средств и другого имущества*	Фактическая себестоимость материально-производственных запасов определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету	Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов
Приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*	Фактической себестоимостью материально-производственных запасов признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче хозяйствующим субъектом	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче хозяйствующим субъектом, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно хозяйствующий субъект определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, которые переданы или подлежат передаче хозяйствующим субъектом, стоимости материально-производственных запасов, полученных хозяйствующим субъектом по таким договорам, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы
* - В фактическую себестоимость данных материально-производственных запасов включаются также фактические затраты хозяйствующего субъекта на доставку и приведение их в состояние, пригодное для использования.		

Если хозяйствующий субъект использует много наименований материально-производственных запасов, то текущий учет по фактической себестоимости вести невозможно, поэтому в соответствии с действующим законодательством в текущем учете разрешается применять условные учетные цены.

***В качестве условных учетных цен на материально-производственные запасы разрешено применять:***

- договорные цены;
- фактическую себестоимость материально-производственных запасов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года);
- планово-расчетные цены;
- среднюю цену группы.

Использование условных учетных цен предполагает обособленное выделение отклонений от фактической себестоимости материально-производственных запасов.

Следовательно, данный вариант предполагает, что фактическая себестоимость изготовления материально-производственных запасов определяется суммированием материально-производственных запасов по условным учетным ценам и отклонений от фактической себестоимости материально-производственных запасов.

Авторы обращают внимание, что ***фактическая себестоимость материально-производственных запасов, принятых к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, за исключением следующих случаев, когда материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода по рыночной стоимости:***

- материально-производственные запасы морально устарели;
- материально-производственные запасы полностью или частично потеряли свое первоначальное качество;
- текущая рыночная стоимость, стоимость продажи материально-производственных запасов снизилась.

При этом рыночная стоимость материально-производственных запасов формируется за счет создания резервов под снижение стоимости материальных ценностей (резерв создается за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью материально-производственных запасов и их фактической себестоимостью, по которой они приняты к учету, если последняя выше текущей рыночной стоимости).

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально-производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т.п.

Расчет текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов производится хозяйствующим субъектом на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. При расчете принимаются во внимание:

- изменение цены или фактической себестоимости, непосредственно связанное с событиями после отчетной даты, подтверждающими существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых хозяйствующий субъект вел свою деятельность;
- назначение материально-производственных запасов;
- текущая рыночная стоимость готовой продукции, при производстве которой используется сырье, материалы и другие материально-производственные запасы. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, используемым при производстве готовой продукции, работ, оказании услуг, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции, работ, услуг соответствует или превышает ее фактическую себестоимость.

Хозяйствующий субъект должен обеспечить подтверждение расчета текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов.

Особое внимание авторы уделяют оценке материально-производственных запасов при их отпуске в производство и ином выбытии.

***При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии применяются следующие методы оценки:***

- ***себестоимость каждой единицы;***

- *средняя себестоимость*;
- **ФИФО** (first in – first out – первый на приход – первый в расход).

Выбранный способ оценки применяется к однородной группе (виду) материально-производственных запасов. В учете одного хозяйствующего субъекта к разным группам (видам) материально-производственных запасов могут применяться разные способы оценки.

Рассматривая законодательно установленные способы оценки списываемых материально-производственных запасов, следует иметь в виду, что существует два варианта их расчета при методах средней себестоимости и ФИФО:

- **периодический способ (метод оценки по средневзвешенной себестоимости, метод взвешенной оценки)** – рассчитывается средняя себестоимость всех поступивших в отчетном месяце материально-производственных запасов данного вида с учетом входящего остатка (так как именно в этой оценке отражается расход всех отпущенных в течение отчетного месяца материально-производственных запасов). Данный метод оценки позволяет рассчитывать стоимость отпущенных материально-производственных запасов только по окончании отчетного месяца, после подсчета месячных оборотов;
- **непрерывный способ (метод оценки по скользящей средней себестоимости, метод скользящей оценки)** – средняя себестоимость пересчитывается на каждый момент отпуска материально-производственных запасов. При этом в расчете должны участвовать входящий остаток и только те партии, которые поступили до соответствующего отпуска материально-производственных запасов. Непрерывный способ обеспечивает расчет себестоимости отпускаемых материально-производственных запасов в каждый момент отпуска, не дожидаясь конца отчетного месяца.

Авторы обращают внимание, что методы скользящей и взвешенной оценок целесообразно использовать только для метода оценки по средней себестоимости, так как стоимостные оценки израсходованных материально-производственных запасов, рассчитанные разными способами по методу ФИФО, одинаковые.

Применяемый метод оценки материально-производственных запасов при их списании в производство и ином выбытии является важным элементом учетной политики хозяйствующего субъекта, влияет на формирование финансовых результатов.

Списание материально-производственных запасов **по себестоимости каждой единицы** означает списание их по фактической себестоимости. Этот способ, как правило, применяют к материально-производственным запасам, которые используются в особом порядке и не могут обычным образом заменять друг друга. К таким запасам относятся драгоценные камни, драгоценные металлы, радиоактивные вещества, продукция единичного производства и т.п. Этот метод применяется также хозяйствующими субъектами с незначительной номенклатурой материально-производственных запасов, выполняю-

щими работы по специальным заказам, когда можно организовать такой учет и проследить за использованием каждой единицы материально-производственных запасов продукции (выполнении работ, оказании услуг). Основным преимуществом метода списания материально-производственных запасов по себестоимости каждой единицы является то, что все материально-производственные запасы списываются по их реальной себестоимости без каких-либо отклонений.

В соответствии с действующим бухгалтерским законодательством *существует два варианта списания материально-производственных запасов по себестоимости каждой единицы:*

- *в себестоимость единицы включаются все расходы, связанные с приобретением материально-производственных запасов*, - этот способ применяется, когда есть возможность точно определить суммы расходов по приобретению, которые относятся к разным материально-производственным запасам;
- *упрощенный способ, по которому в себестоимость единицы включается только стоимость запасов по договорным ценам*, а транспортно-заготовительные и иные расходы, связанные с их приобретением, учитываются отдельно и списываются пропорционально стоимости материально-производственных запасов, списанных в производство, в договорных ценах. Этот способ применяется, когда невозможно точно установить, какая доля транспортно-заготовительных расходов относится к каждой конкретной партии приобретенных материально-производственных запасов (например, при централизованной поставке материально-производственных запасов).

Сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащих списанию, определяется по следующей формуле

:

$$\Sigma \text{ТЗР} = (\text{Расход МПЗ}_{\text{цд}} \times \%_{\text{ТЗР}}) / 100 \%,$$

$$\%_{\text{ТЗР}} = (\text{ТЗР}_{\text{н}} + \text{ТЗР}_{\text{п}}) \times 100 \% / (\text{МПЗ}_{\text{н}} + \text{МПЗ}_{\text{п}}),$$

где:

$\Sigma \text{ТЗР}$  – сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащих списанию;

Расход МПЗ<sub>цд</sub> – расход материально-производственных запасов по договорным ценам за месяц;

$\%_{\text{ТЗР}}$  – процент транспортно-заготовительных расходов, подлежащих списанию;

ТЗР<sub>н</sub> – транспортно-заготовительные расходы на начало месяца;

ТЗР<sub>п</sub> – транспортно-заготовительные расходы, поступившие за месяц;

МПЗ<sub>н</sub> – материально-производственные запасы по договорным ценам на начало месяца;

МПЗ<sub>п</sub> – материально-производственные запасы по договорным ценам, поступившие за месяц.



Существующие варианты оценки материально-производственных запасов при их отпуске в производство и ином выбытии *по себестоимости каждой единицы* рассмотрим на *условных примерах*.

1) **Списание материально-производственных запасов по себестоимости каждой единицы, включая все расходы, связанные с их приобретением:**

На начало месяца в организации числились остатки краски в количестве 120 кг на сумму 3 600 руб. по фактической себестоимости. В течение месяца приобретены две партии краски: 150 кг, стоимость партии – 3 200 руб., транспортные расходы – 1 000 руб.; 200 кг, стоимость партии – 5 600 руб., транспортные расходы – 1 000 руб. Следовательно, себестоимость краски составляет:

- остаток на начало месяца:  $3\ 600 \text{ руб.} / 120 \text{ кг} = 30 \text{ руб.}$  за 1 кг;
- первая партия:  $(3\ 200 \text{ руб.} + 1\ 000 \text{ руб.}) / 150 \text{ кг} = 28 \text{ руб.}$  за 1 кг;
- вторая партия:  $(5\ 600 \text{ руб.} + 1\ 000 \text{ руб.}) / 200 \text{ кг} = 33 \text{ руб.}$  за 1 кг.

В течение месяца израсходовано:

- 100 кг краски из остатка на начало месяца;
- 90 кг краски из первой партии;
- 120 кг краски из второй партии.

Таким образом, стоимость израсходованной краски составит 9 480 руб. ( $100 \text{ кг} \times 30 \text{ руб. за 1 кг} + 90 \text{ кг} \times 28 \text{ руб. за 1 кг} + 120 \text{ кг} \times 33 \text{ руб. за 1 кг}$ ).

2) **Расчет стоимости отпущенных в производство материально-производственных запасов по себестоимости каждой единицы, включая только стоимость материально-производственных запасов (упрощенный вариант):**

На начало месяца в организации числятся остатки краски в количестве 500 кг на сумму 25 000 руб. по договорным ценам, транспортные расходы - 50 руб. В течение месяца приобретены две партии краски: 2 000 кг, стоимость партии - 90 000 руб., транспортные расходы - 500 руб.; 5 000 кг, стоимость партии - 210 000 руб., транспортные расходы – 1 000 руб. Следовательно, себестоимость краски по договорным ценам составляет:

- остаток на начало месяца:  $25\ 000 \text{ руб.} / 500 \text{ кг} = 50 \text{ руб.}$  за 1 кг;
- первая партия:  $90\ 000 \text{ руб.} / 2\ 000 \text{ кг} = 45 \text{ руб.}$  за 1 кг;
- вторая партия:  $210\ 000 \text{ руб.} / 5\ 000 \text{ кг} = 42 \text{ руб.}$  за 1 кг.

В течение месяца отпущено в производство:

- 500 кг краски из остатка на начало месяца;
- 400 кг краски из первой партии;
- 100 кг краски из второй партии.

Таким образом, стоимость отпущенной в производство краски за месяц по договорным ценам: составит 47 200 руб. ( $500 \text{ кг} \times 50 \text{ руб. за 1 кг} + 400 \text{ кг} \times 45 \text{ руб. за 1 кг} + 100 \text{ кг} \times 42 \text{ руб. за 1 кг}$ ).

Процент транспортно-заготовительных расходов рассчитывается следующим образом:  $1\ 550 \text{ руб.} / (25\ 000 \text{ руб.} + 90\ 000 \text{ руб.} + 210\ 000 \text{ руб.}) \times 100\ \% = 0,48\ \%$ .

Сумма транспортно-заготовительных расходов, относящаяся на увеличение стоимости краски, отпущенной в производство, составит 226,56 руб. (47 200 руб. × 0,48 %).

**Оценка по средней себестоимости** основана на определении средней стоимости материально-производственных запасов по каждой группе (виду) запасов. Для этого общую себестоимость группы (вида) запасов делят на их количество. Расчет средней себестоимости представлен в виде формулы

$$C_{\text{средняя}} = (C_{\text{н}} + C_{\text{п}}) / (K_{\text{н}} + K_{\text{к}}),$$

где:

$C_{\text{средняя}}$  - средняя фактическая себестоимость единицы каждого вида (группы) материально-производственных запасов, имевших движение в отчетном периоде;

$C_{\text{н}}$  - фактическая себестоимость остатка материально-производственных запасов на начало месяца;

$C_{\text{п}}$  - фактическая себестоимость материально-производственных запасов, поступивших в течение месяца;

$K_{\text{н}}$  - количество материально-производственных запасов на начало месяца;

$K_{\text{к}}$  - количество материально-производственных запасов, поступивших в течение месяца.

Таким образом, стоимость материально-производственных запасов на конец отчетного периода учитывает все цены, по которым приобретались материально-производственные запасы в течение отчетного периода, и тем самым сглаживаются рост и снижение цен. Данный метод может применяться только в условиях натурально-стоимостного учета.

**Способ ФИФО** основан на допущении, что материально-производственные запасы используются в последовательности их приобретения (поступления), а именно:

- запасы, которые первыми поступают в производство (продажу), оцениваются по себестоимости первых по времени приобретений (с учетом себестоимости запасов на начало месяца);
- запасы, которые находятся на складе на конец месяца, оцениваются по фактической себестоимости последних по времени приобретений.

Применяя способ ФИФО, в себестоимость проданных товаров (работ, услуг) текущего месяца включают стоимость материально-производственных запасов, которые приобретены первыми. Данный метод учитывает движение стоимостей, а не реальное физическое движение материально-производственных запасов.

В период постоянного роста цен метод ФИФО дает наиболее высокий из возможных уровень чистого дохода. Причина в том, что хозяйствующий субъект стремится повысить цены продажи (реализации) при росте текущих цен, не принимая во внимание тот факт, что материально-производственные

запасы могли быть приобретены до момента роста цен. Соответственно, в период снижения цен наблюдается обратный процесс.

Поэтому основным недостатком метода ФИФО является то, что он приводит к занижению величины затрат, списываемых по покупным ценам на себестоимость проданной (реализованной) продукции, и к завышению финансовых результатов от хозяйственной деятельности. В условиях инфляции это невыгодно хозяйствующим субъектам, так как приводит к уменьшению доли закупочной стоимости в выручке, недостатку платежных средств для приобретения новых партий материально-производственных запасов по возросшим ценам.

Однако в использовании метода ФИФО имеются и положительные моменты, которые проявляются в том, что материально-производственные запасы хозяйствующего субъекта показываются в активе баланса по ценам, максимально приближенным к реальной рыночной стоимости на дату составления отчетности. Кроме того, к достоинствам этого метода следует отнести то, что соблюдается последовательность в списании материально-производственных запасов в производство в том же порядке, в каком они поступали.

Организация учета методом ФИФО требует ведения суммового учета по каждой партии материально-производственных запасов не только по их видам, но и по партиям поступления, если закупочные цены по ним меняются, а также необходимости отслеживать время прихода и списания.

Для иллюстрации оценки материально-производственных запасов при их отпуске в производство и ином выбытии *методами средней себестоимости и ФИФО с использованием метода скользящей и взвешенной оценки* представим следующее условие:

Таблица 5.7

Дата	Поступило			Израсходовано			Остаток		
	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
01.01							20	10	200
03.01				10					
07.01	30	11	330						
09.01				30					
14.01	20	12	240						
16.01				8					
17.01				7					
25.01	40	15	600						
27.01				45					
<b>Итого</b>	<b>90</b>		<b>1170</b>	<b>100</b>					

Оценка материально-производственных запасов при их отпуске в производство и ином выбытии *методами средней себестоимости и ФИФО с использованием метода взвешенной оценки:*

Таблица 5.8

Показатель	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
1	2	3	4
Остаток на 01.01	<b>20</b>	<b>10</b>	<b>200</b>
Поступило всего за месяц,	<b>90</b>		<b>1 170</b>
в том числе:			
1-я партия 07.01	<b>30</b>	<b>11</b>	<b>330</b>
2-я партия 14.01	<b>20</b>	<b>12</b>	<b>240</b>
3-я партия 25.01	<b>40</b>	<b>15</b>	<b>600</b>
Итого на 31.01	110		1 370
<i>Расход за месяц</i>	<i>100</i>		

Продолжение Таблица 5.8

1	2	3	4
<b>Метод средней себестоимости</b>	100	$12,45 = 1370 / 110$	<b>1 245</b>
<b>ФИФО</b>	10	10	100
	10	10	100
	20	11	220
	8	11	88
	2	11	22
	5	12	60
	15	12	180
30	15	450	
	<i>Итого 100</i>		<i>Итого 1 220</i>
<i>Остаток на 01.02</i>			
<b>Метод средней себестоимости</b>	10	12,45	<b>124,5</b>
<b>ФИФО</b>	10	15	<b>150</b>

Оценка материально-производственных запасов при их отпуске в производство и ином выбытии *методом оценки по средней себестоимости с использованием метода скользящей оценки:*

## ТЕМА 5. ОЦЕНКА ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 5.3. Оценка материально-производственных запасов

Таблица 5.9

Дата	Поступило			Израсходовано			Остаток		
	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
01.01							<b>20</b>	<b>10</b>	<b>200</b>
03.01				10	10	100	10	10	100
07.01	<b>30</b>	<b>11</b>	<b>330</b>				40	10,75	430
09.01				30	10,75	323	10	10,70	107
14.01	<b>20</b>	<b>12</b>	<b>240</b>				30	11,57	347
16.01				8	11,57	93	22	11,55	254
17.01				7	11,55	81	15	11,53	173
25.01	<b>40</b>	<b>15</b>	<b>600</b>				55	14,05	773
27.01				45	14,05	632	10	14,1	141
<b>Итого</b>	<b>90</b>		<b>1 170</b>	<b>100</b>		<b>1 229</b>			
01.02							<b>10</b>	<b>14,1</b>	<b>141</b>

Оценка материально-производственных запасов при их отпуске в производство и ином выбытии *методом ФИФО с использованием метода скользящей оценки*:

Таблица 5.10

Дата	Поступило			Израсходовано			Остаток		
	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
01.01							<b>20</b>	<b>10</b>	<b>200</b>
03.01				10	10	100	10	10	100
07.01	<b>30</b>	<b>11</b>	<b>330</b>				10	10	100
							30	11	330
09.01				10	10	100	10	11	110
				20	11	220			
14.01	<b>20</b>	<b>12</b>	<b>240</b>				10	11	110
							20	12	240
16.01				8	11	88	2	11	22
							20	12	240
17.01				2	11	22			
				5	12	60	15	12	180
25.01	<b>40</b>	<b>15</b>	<b>600</b>				15	12	180
							40	15	600
27.01				15	12	180			
				30	15	450	10	15	150
<b>Итого</b>	<b>90</b>		<b>1 170</b>	<b>100</b>		<b>1 220</b>			
01.02							<b>10</b>	<b>15</b>	<b>150</b>

## ТЕМА 6. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ КАК ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 6.1. Общая характеристика документа как носителя первичной учетной информации

#### Первичное наблюдение в учете. Общее понятие документа

Начальным звеном в цепочке функционирования предпринимательской деятельности является *первичное наблюдение* – информационное обеспечение бухгалтерского учета (целенаправленное восприятие фактов). От качества проведения первичного наблюдения зависят полнота и достоверность учетной информации.

*Первичная единица бухгалтерского наблюдения* – факт хозяйственной деятельности, который приводит к изменению характеристики средств хозяйствующего субъекта и их источников, возникновению, изменению или прекращению финансово-хозяйственных отношений.

Процесс первичного наблюдения можно представить на рис. 6.1.

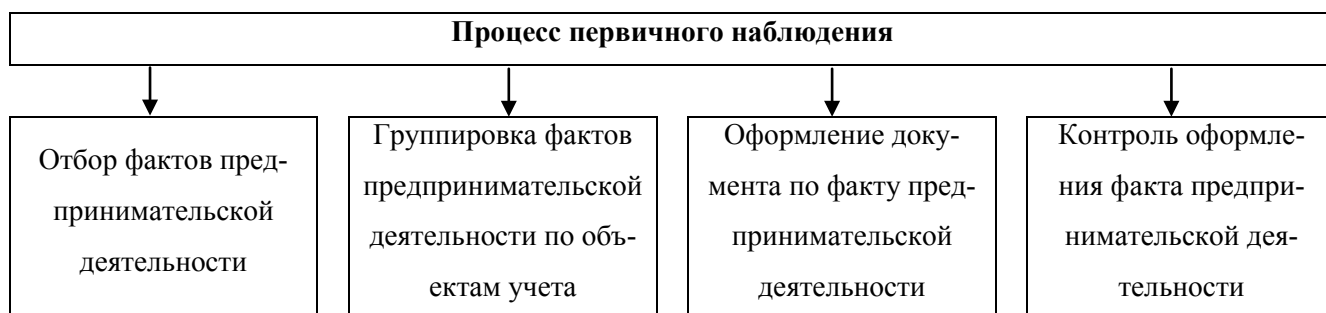


Рис. 6.1. Процесс первичного наблюдения

По результатам первичного наблюдения ведется первичный учет и составляется документ. Согласно принципу полноты все факты хозяйственной жизни находят сплошное и непрерывное отражение на счетах бухгалтерского учета на основании документов, подтверждающих их законность и достоверность. *Первичный учет* представляет собой начальную стадию системного восприятия регистрации отдельных операций, которые характеризуют хозяйственные процессы и явления, происходящие в хозяйствующем субъекте (процесс документирования хозяйственных операций). *Первичная учетная информация* является содержанием первичного учетного документа, оформленного в процессе первичного учета (наблюдения).

*Объектами первичного учета* являются: заготовление, приобретение и расходование материальных ресурсов, затраты на производство, движение полуфабрикатов и остатков незавершенного производства, объем выпуска

продукции, ее отгрузка и продажа, расчеты с поставщиками, покупателями, заказчиками, банками, финансовыми органами, учредителями и т.д.

**Документ** – это материальный носитель информации, содержащий соответствующие данные, оформленный в установленном порядке и имеющий в соответствии с действующим законодательством правовое значение (оформленное в установленном порядке письменное свидетельство о совершенном факте хозяйственной жизни, придающее ему юридическую силу).

Кроме того, согласно Федеральному закону РФ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» от 27.07.2006 года № 149-ФЗ, **под документированной информацией понимают** зафиксированную на материальном носителе путем документирования информацию с реквизитами, позволяющими определить такую информацию или в установленных законодательством РФ случаях ее материальный носитель.

Зафиксировав информацию, документ обеспечивает ее сохранение и накопление, возможность передачи другому лицу, многократное использование, возвращение к информации во времени. Документ, регистрируя явления, выполняет функцию учета, используется как доказательство чего-либо. Таким образом, документ может выполнять общие и специальные функции.

**К общим функциям документов относятся:**

- **информационная** – документ создают для хранения информации;
- **социальная** – документ является социально-значимым объектом, так как связан с определенной социальной потребностью;
- **коммуникативная** – документ выступает средством связи между хозяйствующими субъектами и другими общественными структурами;
- **культурная** – документ закрепляет и передает культурные традиции, в частности уровень научного и технического развития общества.

**Специальные функции документов представляют:**

- **управленческая** – документ как инструмент управления, поскольку специально создан для этой цели; примером могут служить плановые, отчетные, организационно-распорядительные документы;
- **правовая** – документ является средством закрепления и изменения правовых норм и правоотношений в обществе; примером служат законодательные и нормативные акты, документы, приобретающие на время правовую функцию;
- **историческая** – документ рассматривается как источник исторических сведений о развитии общества после выполнения.

**Документы в системе бухгалтерского учета содержат:**

- **экономическое значение** - проявляется в том, что они играют важную роль в укреплении хозяйственного расчета в хозяйствующем субъекте и в его отдельных центрах ответственности, базирующегося на принципах самоконтроля, самоокупаемости и самофинансирования. Данные первичных документов используются для определения важных экономических и производственных показателей, например производительности труда, фондоотдачи, материалоотдачи и других по отдельным видам деятельно-

сти. Носителями экономической информации документы становятся в силу того, что посредством документов осуществляются первичное наблюдение и первичная регистрация фактов хозяйственной жизни с дальнейшей группировкой и обобщением их цифровых показателей путем учетных записей в соответствующих бухгалтерских регистрах;

- **юридическое значение** - заключается в том, что они обеспечивают доказательное обоснование показателей бухгалтерского учета и отчетности, устанавливают ответственность исполнителей за произведенные хозяйственные операции, поскольку как материальные объекты они содержат сведения, необходимые для получения исчерпывающего представления о совершенном факте финансово-хозяйственной деятельности;
- **контрольное значение** - проявляется в том, что они служат источником контрольных данных при внутривозвратном контроле за движением имущества с целью установления законности и экономической целесообразности хозяйственных операций. 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 хозяйствующего субъекта;
- **аналитическое значение** - проявляется в анализе финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта с целью установления причин и виновников недостатков, потерь материальных и денежных средств, непроизводительных расходов, а также выявления внутренних неиспользованных (скрытых) резервов и их мобилизации в производство;
- **организационно-управленческое значение** - заключается в том, что документы - это основной поставщик оперативной информации для принятия организационных и управленческих решений для регулирования технологических и других процессов с целью повышения эффективности производств. Системное использование информации, носителем которой являются бухгалтерские документы, на всех иерархических уровнях управления хозяйствующего субъекта позволяет добиваться взаимодействия всех функций и всех систем хозяйственного механизма для достижения намеченных экономических показателей и получения максимума прибыли от данной деятельности;
- **практическое значение документов** в финансово-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 другое. Документы служат доказательством, свидетельствующим о поступлении и расходовании ценностей. Они подтверждают достоверность и обоснованность данных счетов бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, помогают выявлять возможные ошибки в бухгалтерских записях.



**Первичный учетный документ** – бухгалтерский документ, составленный в момент совершения хозяйственных операций или непосредственно после их завершения и являющийся первым свидетельством их совершения.

В **сводном учетном документе** в обобщенном виде отражаются различные данные, и составление такого документа не связано с сообщением о факте хозяйственной жизни. **Сводный учетный документ** – материальный носитель, который содержит итог сведений первичных документов, сгруппированных по определенным признакам, имеет юридическую силу только при подтверждении соответствующих реквизитов данными первичных учетных документов.

**Первичные бухгалтерские документы необходимы:**

- для обоснования учетных записей;
- передачи указаний от распорядителей до исполнителей;
- контроля за правильностью совершенных фактов предпринимательской деятельности;
- фиксации причин финансово-хозяйственных нарушений, имеющих место в предпринимательской деятельности.

**Делопроизводство как документационное обеспечение управления**

**Делопроизводство (документационное обеспечение управления)** – отрасль деятельности, обеспечивающая документирование и организацию работы с официальными документами (табл. 6.1).

**Документирование** – запись информации на различных носителях по установленным правилам.

**Организация работы с документами** – это создание оптимальных условий для всех видов работ с документами, начиная с создания или получения документа и кончая его уничтожением или передачей в архив.

**Документация** – это оформление экономического события (хозяйственной операции) документом. В широком смысле документация представляет собой первичные бухгалтерские документы, учетные регистры и бухгалтерскую отчетность.

**Система документации** – совокупность документов, взаимосвязанных по признакам происхождения, назначения, вида, сферы деятельности, единых требований к их оформлению.

Документация во многих случаях обязательна, предписывается законом и иными нормативно-правовыми актами и поэтому является одним из средств укрепления законности и контроля.

Вся бухгалтерская документация делится на два документопотока:

- **входящие (поступающие) документы;**
- **созданные хозяйствующим субъектом документы:**
  - **внутренние документы (для нужд самого хозяйствующего субъекта);**

– *исходящие (отправляемые контрагентам) документы.*

Таблица 6.1

*Этапы делопроизводства*

Этап делопроизводства	Операция делопроизводства	Группы документов		
		входящие	созданные хозяйствующим субъектом	
			внутренние	исходящие
Документирование	Составление проекта документа	Не используется	Обязательно	Обязательно
	Согласование проекта документа со специалистами	Не используется	Возможно	Возможно
	Проверка правильности оформления документа	Не используется	Обязательна	Обязательна
	Подписание (утверждение) документа руководителем	Не используется	Обязательно	Обязательно
	Регистрация документа	Возможна разметка	Возможна	Возможна отправка
Организация работы с документом	Контроль за исполнением документов	Возможен	Возможен	Возможен
	Исполнение документов	Обязательно	Возможно	Обязательно
	Формирование дел	Обязательно	Обязательно	Обязательно
	Текущее хранение и использование документов	Обязательно	Обязательно	Обязательно
	Передача на архивное хранение	Возможно	Возможно	Возможно
	Рассмотрение документов руководителем (резолюция)	Возможно	Не используется	Возможно
	Уничтожение документов	Возможно	Возможно	Возможно

Входящие бухгалтерские документы могут быть получены по почте, приняты по телетайпу, факсу (факсимильное сообщение), электронной почте, доставлены курьером или посетителем.

Передача бухгалтерских документов с использованием электронной почты значительно сокращает время на передачу информации и повышает надежность доставки. Кроме того, если хозяйствующий субъект использует автоматизированную форму бухгалтерского учета и полученные документы вводятся в память машины, то электронная почта позволяет исключить про-

цедуру последующего ввода входящих документов в память машины (вручную или путем сканирования).

Бухгалтерские документы могут поступить в общем потоке документов, адресуемых хозяйствующему субъекту. В этом случае они получаются и обрабатываются экспедицией или специально выделенным работником - экспедитором или, в небольших хозяйствующих субъектах, секретарем-референтом. Факсимильная связь и электронная почта позволяют получить бухгалтерские документы непосредственно в бухгалтерии. Однако не следует забывать, что передача документов по электронной почте ставит проблему удостоверения достоверности подписи (авторизации документа), то есть применения специальной программы «электронной цифровой подписи» и заключения специального соглашения об авторизации с каждым корреспондентом.

Передача бухгалтерского документа в виде факсимильного сообщения также не дает гарантий подлинности документа.

При получении бухгалтерских документов, после проверки правильности их доставки, конверты вскрывают, и проверяют правильность вложения и его целостность, то есть наличие всех страниц документа и всех приложений. Для факса также проверяется как общее количество полученных страниц, их соответствие указанному количеству на первом листе факса, так и их читаемость. В случае неполного получения факсимильного сообщения или плохого качества отдельных страниц об этом сообщается отправителю. Учитывая, что факс, как правило, выводится на светочувствительную бумагу, текст на которой быстро выцветает, с документов снимают ксерокопию. В последнее время появились факсимильные аппараты, позволяющие получить документ на обычной бумаге, и следовательно, документ не нуждается в копировании.

От бухгалтерских документов, поступивших по почте и имеющих просроченный срок исполнения, конверты сохраняют, так как в этом случае штемпель на конверте может служить доказательством дня получения документа. Кроме того, при получении по почте просроченного бухгалтерского документа надо составить акт о дне получения документа, подписанный двумя сотрудниками хозяйствующего субъекта и работником почты. На всех поступивших документах должна быть проставлена отметка о получении.

Заканчивается первичная обработка бухгалтерских документов сортировкой их на регистрируемые и нерегистрируемые и передачей нерегистрируемых документов в структурные подразделения хозяйствующего субъекта. Бухгалтерские документы достаточно специфичны, поэтому при централизованном получении они обычно входят в список документов, не подлежащих централизованной регистрации, и сразу передаются в бухгалтерию, где их учитывают и регистрируют отдельно.

Кроме того, в бухгалтерию поступает достаточно большое количество документов от структурных подразделений. Все структурные подразделения, входящие в состав хозяйствующего субъекта, обслуживаемые централизованными бухгалтериями, обязаны своевременно передавать в бухгалтерию

необходимые для бухгалтерского учета и контроля документы (копии выписок из приказов и распоряжений, относящиеся непосредственно к финансово-хозяйственной деятельности, а также различного рода договоры, акты выполненных работ, нормативы и т.д.). Например, отдел кадров должен передавать в бухгалтерию копии приказов по личному составу (о приеме, перемещении, увольнении, командировках, отпусках и т.д.) для расчета заработной платы.

Большую часть бухгалтерских документов составляют внутренние документы, поскольку все хозяйственные операции, проводимые хозяйствующим субъектом, должны оформляться оправдательными документами. Они служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Обработка внутренних бухгалтерских документов имеет свою специфику и проходит в бухгалтерии в соответствии с распределением служебных обязанностей, закрепленных в должностных инструкциях соответствующих работников.

Отправка и обработка исходящих документов бухгалтерии производится вместе со всеми документами хозяйствующего субъекта через секретаря-референта или канцелярию (экспедицию). При наличии электронной почты и факса бухгалтерия может самостоятельно передавать свои документы.

При отправке необходимо проверить правильность оформления бухгалтерского документа:

- наличие подписи;
- наличие даты;
- наличие заголовка;
- правильность адресования;
- наличие всех страниц в документе и всех указанных приложений.

Если документ оформлен неправильно или представлен не в полном комплекте, он возвращается для доработки.

Документы являются основанием для записей на счетах бухгалтерского учета и основой информационной системы организации (носителями первичной учетной информации). Документы нужно составлять (оформлять) в момент совершения факта хозяйственной деятельности или сразу после его завершения. Документы, документация необходимы для оперативного управления хозяйственной деятельностью и выполнения контрольных функций. Контрольная функция осуществляется в два этапа: на первом – определяется и обосновывается целесообразность предстоящего факта, на втором – контролируется регламентированный документом хозяйственный факт; при необходимости документ служит основанием последующих проверок.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по проведению отдельных хозяйственных операций первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту от-

ветственности за последствия осуществления таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность.

Единообразный подход к первичным документам является основой формирования *общих требований к их составлению*, которые не зависят от вида и назначения документа:

- четкость и разборчивость записей;
- использование бланков типовой формы;
- оформление с помощью ручной записи или на компьютере;
- прочеркивание незаполненных пробелов;
- корректурный способ исправления;
- запрет исправлений в кассовых и банковских документах.

Внедрение компьютерных технологий не исключает возможности составления и хранения первичных и сводных учетных документов как на бумажных, так и на машинных носителях информации. Однако если бухгалтерский учет ведется в электронной форме, по просьбе или требованию партнеров и контрольных органов документы распечатывают на бумажной основе.

Составлять и хранить первичные и сводные учетные документы на машинных носителях информации следует в соответствии с Федеральным законом РФ «Об электронной цифровой подписи» от 10.01.2002 года № 1-ФЗ.

Как правило, электронные документы передаются по электронным сетям, доступным не только адресату, но и разнообразным компьютерным хулиганам и даже преступникам. Поэтому необходимо быть уверенным, что посылаемая информация дошла адресату без искажений и ее не смогли получить «третьи» лица. Эти проблемы решаются с помощью средств криптографической защиты информации, одним из которых является электронная цифровая подпись.

*Электронная цифровая подпись* представляет собой реквизит электронного документа, предназначенный для защиты данного документа от подделки. Информация, заключенная в этом реквизите, подвергается сложному криптографическому преобразованию с использованием закрытого ключа электронной цифровой подписи. Описанный механизм позволяет идентифицировать владельца сертификата ключа подписи, а также установить отсутствие искажения информации в электронном документе.

Электронная цифровая подпись в электронном документе признается юридически равнозначной собственноручной подписи в документе на бумажном носителе при выполнении ряда условий:

- сертификат ключа подписи (документ, удостоверяющий электронную цифровую подпись) не должен утратить силу на момент подписания документа или его проверки;
- подлинность электронной цифровой подписи в электронном документе подтверждена, то есть подпись не подделана;
- электронная цифровая подпись используется по назначению в соответствии со сведениями, указанными в сертификате ключа подписи.

Суть механизма использования электронной цифровой подписи заключается в следующем. Принимающая сторона получает зашифрованный документ от передающей стороны. Полученный документ представляет собой шифровку (набор цифр), подготовленную с помощью секретного ключа. Принимающая сторона с помощью ключа преобразует набор цифр в осмысленный текст. При этом используют два секретных ключа: открытый и закрытый. Оба они представляют собой набор букв и цифр.

С помощью закрытого ключа подписывается электронный документ. Этот ключ принадлежит владельцу подписи и, соответственно, должен храниться в строгой тайне. Для того чтобы получающая сторона могла проверить подлинность подписи полученного электронного документа, используют открытый ключ, поэтому он, как правило, должен быть общедоступным. Сам документ шифруется при помощи открытого ключа, принадлежащего автору. Однако расшифровать такой документ можно лишь только тогда, когда известен закрытый ключ получателя.

***Достоинствами использования электронных документов в бухгалтерском учете являются:***

- получатель электронного документа может получить его за несколько минут;
- не нужно ждать руководителя хозяйствующего субъекта, чтобы подписать необходимый документ, поскольку используется электронная цифровая подпись;
- электронный документ защищен от подделок и искажений; гарантирована конфиденциальность документа.

***Недостатками использования электронных документов в бухгалтерском учете являются:***

- если контрагент использует другую криптографическую программу, то могут возникнуть трудности с расшифровыванием полученного электронного документа;
- в случае технологического сбоя документ может быть получен с искажениями или с опозданием;
- начальная технологическая сложность для освоения персоналом хозяйствующего субъекта.

Последовательность действий при передаче электронного документа представляет собой четкую схему, которая гарантирует, что, если зашифрованный текст попадет к посторонним лицам, прочитать его они без ключа не смогут.

Вкратце эту схему можно представить следующим образом:

- автор проставляет электронную цифровую подпись с помощью закрытого ключа, а шифрует документ открытым ключом;
- получатель расшифровывает закрытым ключом, а проверяет электронную цифровую подпись на документе открытым ключом.

Все процедуры по шифрованию и расшифровке выполняются не вручную, а автоматически с помощью специальных криптографических про-

грамм, при этом программы работают только с определенными «своими» ключами. Поэтому если автор использует другую криптографическую программу, то у получателя могут возникнуть трудности с расшифровкой.

В соответствии с действующим законодательством для создания и использования ключей электронных цифровых подписей должны применяться только сертифицированные средства, а использование несертифицированных средств и ключей электронной цифровой подписи недопустимо. Это служит еще одной дополнительной гарантией безопасности электронного документооборота.

Выдавать и хранить сертификаты ключей подписей обязаны удостоверяющие центры, поэтому для получения своего уникального сертификата ключа подписи хозяйствующему субъекту необходимо обращаться в установленный действующим законодательством удостоверяющий центр. Удостоверяющий центр при необходимости может приостановить действие сертификата, возобновить его или прекратить. При этом электронная цифровая подпись закрепляется за конкретным физическим лицом, уполномоченным государственным органом или хозяйствующим субъектом. Таким образом, владельцем электронной цифровой подписи является не орган или хозяйствующий субъект, а его должностное лицо.

Ведение бухгалтерского учета на основании электронных документов с использованием электронной цифровой подписи должно осуществляться в соответствии с действующим законодательством в порядке, аналогичном для документов на бумажных носителях информации. Вместе с тем ответственность за организацию хранения первичных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности на электронных носителях информации несет руководитель хозяйствующего субъекта.

### Классификация документов

С целью облегчения обработки документов, применяемых в бухгалтерском учете и отличающихся по форме, содержанию, способу отражения фактов хозяйственной жизни, их группируют по однородным признакам. Такая группировка называется **классификацией бухгалтерских документов**.

Для классификации документов в пределах одного хозяйствующего субъекта составляются классификационные схемы – **классификаторы**. Они бывают двух типов: структурные и производственно-отраслевые.

В классификаторах структурного типа документацию делят на части в соответствии со структурными подразделениями. Рубриками являются названия структурных подразделений, а статьями – названия видов документов.

Если в хозяйствующем субъекте нет четкого деления на структурные подразделения, то наиболее удобен классификатор производственно-отраслевого типа.

Принимаемые к бухгалтерскому учету *документы по объему отражаемых операций* делятся следующим образом:

- **разовые** – используются при оформлении каждой хозяйственной операции;

- **накопительные** – составляются в течение определенного периода постепенного накапливания однородных хозяйственных операций. В конце периода в этих документах подсчитываются итоги по соответствующим показателям. Примерами накопительных документов являются месячные наряды на работу, лимитные карты на отпуск материалов со складов организации и тому подобное;
- **группировочные** – составляются на основании однородных разовых документов, сгруппированных по определенному признаку;
- **первичные** – оформляются непосредственно в момент совершения хозяйственного факта путем его первоначальной регистрации, удостоверяющей содержание хозяйственного факта и то, что он имел место в действительности, например кассовые ордера, счета-фактуры, накладные на отпуск материалов со складов организации;
- **сводные** – документы, представляющие собой сводку (обобщение) однородных данных нескольких первичных документов – отчет кассира.

*По месту составления документы классифицируются:*

- **на внутренние** – составляются непосредственно в организации (лимитно-заборные карты, авансовые отчеты);
- **внешние** – поступающие в организацию от контрагентов: государственных органов, вышестоящих организаций, банков, налоговых органов, от учредителей, поставщиков, покупателей и других. Эти документы составляются по типовым формам, например счета-фактуры, накладные, платежные поручения.

*Документы можно классифицировать по назначению:*

- **распорядительные** – представляют собой распоряжение или приказ на совершение хозяйственной операции: доверенность на получение товарно-материальных ценностей, приказ руководителя и т.п. Распорядительные документы не могут служить основанием для записей в бухгалтерском учете;
- **оправдательные (исполнительные)** – удостоверяют факт совершения хозяйственной операции, на их основании осуществляется запись на счетах бухгалтерского учета;
- **бухгалтерского оформления** – составляются в бухгалтерии на основании распорядительных или оправдательных документов при обобщении бухгалтерских записей для дальнейшего использования в учетном процессе, а также в случае, когда для записей хозяйственных операций нет типовых документов (бухгалтерские справки, разработочные таблицы, ведомости распределения и пр.);
- **комбинированные** – представляют собой сочетание разных видов документов например распорядительных и оправдательных (расчетно-платежная ведомость на выплату заработной платы, авансовые отчеты подотчетных лиц, приходные и расходные кассовые ордера и др.).

*В зависимости от количества позиций (учетных позиций) документы могут быть:*



- **однострочные** – содержат одну позицию по одной операции или по одному наименованию товарно-материальных ценностей (расходный кассовый ордер);
- **многострочные** – содержат несколько позиций по нескольким операциям или наименованиям товарно-материальных ценностей (лимитно-заборная карта).

По способу обработки документы классифицируются:

- **обрабатываемые вручную** – данные заносятся вручную;
- **обрабатываемые автоматизированным способом** – путем автоматизированной регистрации данных;
- **обрабатываемые частично автоматизированным способом** – частично заполняются автоматизированным способом, а остальные показатели – вручную.

По содержанию документы классифицируются:

- **денежные** – отражают кассовые и банковские операции;
- **материальные** – отражают операции по движению материальных ценностей;
- **расчетные** – отражают расчетные операции.

По способу оформления документы классифицируются:

- **унифицированные (типовые)** – утверждены в установленном законодательством порядке и предназначены для оформления однородных хозяйственных операций всеми хозяйствующими субъектами (предусмотрены в альбомах унифицированных форм первичных учетных документов). Унифицированные формы первичных учетных документов по банковским операциям устанавливаются Центральным банком России, по другим операциям – Госкомстатом России. Перечень основных унифицированных форм первичных документов по разделам учета представлен в [прил. 15](#);
- **нетиповые (прочие)** – документы, самостоятельно разрабатываемые отдельными хозяйствующими субъектами с учетом специфики их деятельности, но с соблюдением всех обязательных требований, установленных законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету.

По форме документы классифицируются:

- **с табличной структурой** – реквизиты документа содержатся в таблице, что обеспечивает возможность выделить зону реквизитов для автоматизированной обработки;
- **с анкетной структурой** – реквизиты документа расположены в анкетной форме;
- **с комбинированной структурой** – сочетание в документе табличной и анкетной форм.

При разделении документов по указанным классификационным признакам один и тот же документ может относиться к нескольким группам.

### Реквизиты и требования, предъявляемые к оформлению документов

Документы состоят из отдельных элементов, которые называются реквизитами. **Реквизиты** – это показатели, необходимые для исчерпывающей характеристики хозяйственного факта, изложенного в документе, и придания ему юридической силы.

*Реквизиты делятся:*

- **постоянные и переменные;**
- **обязательные и дополнительные.**

К постоянным относятся реквизиты, которые в рамках хозяйствующего субъекта никогда или длительное время не меняются. К переменным относятся реквизиты, которые изменяются каждый раз при составлении документа.

**Обязательные реквизиты** необходимы при составлении документов, форма которых не предусмотрена в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации:

- наименование документа (формы);
- код формы;
- дата составления документа;
- 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 должностных лиц;
- расшифровка личных подписей должностных лиц.

**Дополнительные реквизиты** определяются особенностями отражаемых хозяйственных операций и назначением документов. В зависимости от характера операции и технологии обработки данных в первичные документы могут быть включены, например, следующие дополнительные реквизиты:

- номер документа;
- расчетные счета организации;
- основание для совершения хозяйственной операции;
- телефон и адрес организации.

Совокупность реквизитов документа предопределяет его форму. Под **формой документа** понимаются состав и расположение реквизитов. К учету принимают только правильно оформленные документы, составленные в соответствии с формой, принятой для данной категории документов, в которых заполнены все реквизиты, обеспечивающие им силу закона.

В зависимости от характера регистрируемых операций формы документов делятся на типовые и специализированные.

**Типовыми** называются формы документов, предназначенные для регистрации однородных, широко распространенных фактов, которые имеют место в большинстве организаций одной или ряда отраслей либо во всех организациях.

К *специализированным* относятся формы документов, которые служат для регистрации операций специализированного узкоотраслевого характера, имеющих место в отдельных группах организаций или отрасли.

*Унификацией документов* называется разработка и применение единых форм для регистрации однородных хозяйственных операций независимо от отрасли, вида деятельности, формы собственности экономического субъекта. Унификация документов позволяет снизить затраты на изготовление документов, упрощает их оформление, облегчает применение средств вычислительной техники. Суть унификации сводится к сокращению неоправданного многообразия документов, приведению в единообразие их форм, структуры, языковых конструкций и операций по обработке, регистрации и хранению.

*Стандартизация документов* – централизованное установление одинаковых размеров бланков однотипных документов. Стандартизация позволяет значительно сократить расход бумаги, упростить обработку и хранение документов. 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 использования, по возможности в делопроизводстве.

*Унифицированная система документации* – это созданный по единым правилам и требованиям рационально организованный комплекс взаимосвязанных документов, которые содержат информацию, необходимую для управления в определенной сфере деятельности. При унификации, стандартизации и создании унифицированной системы документации необходимо руководствоваться государственной системой стандартизации и общероссийским классификатором управленческой документации.

*К заполнению первичных документов предъявляются следующие требования.*

Первичные документы составляют в момент совершения хозяйственной операции, а если это не предоставляется возможным – непосредственно по окончании хозяйственной операции.

Записи в первичных документах разрешается производить чернилами, химическим карандашом, шариковыми ручками, а также при помощи пишущих машин и персональных ЭВМ. Запрещается использовать для записи простой карандаш. Оформительные записи ведут четко, без помарок, с обязательным заполнением всех требуемых реквизитов, свободные строки прочерчиваются.

Если в первичных документах (за исключением банковских и кассовых, поскольку в них исправления делать не допускается) допущены ошибки, то их исправляют следующим образом: зачеркивают неправильный текст или сумму и надписывают над зачеркнутым исправленный текст или сумму. Зачеркивают одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное. Исправление ошибки в первичном документе должно быть оговорено надпи-

сью на полях документа и заверено подписью лица, оформляющего документ. Текст оговорки таков:

«Написанному в исправлении ошибки  
\_\_\_\_\_ верить»

(новый текст или сумма)

дата \_\_\_\_\_ подпись \_\_\_\_\_

Корректное составление документов является одним из важных условий соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета.

### Порядок обработки и хранения документов

Запись на счетах бухгалтерского учета производят на основании документов, поэтому все принятые бухгалтерские документы подвергают бухгалтерской обработке. *Процесс обработки бухгалтерских документов включает* семь этапов, представленных в табл. 6.2.

Таблица 6.2

### Этапы обработки бухгалтерских документов

№ п/п	Этап обработки бухгалтерских документов	Характеристика	
1	Проверка	Содержательная	Проверка документов по существу отраженной в нем хозяйственной операции с точки зрения ее законности, соответствия действующим правилам и экономической целесообразности
		Формальная	Призвана обеспечить соблюдение общих требований к оформлению документов
		Арифметическая	Состоит в определении правильности арифметических подсчетов и вычислений, приведенных в документе
2	Таксировка (расценка)	Денежная оценка указанных в документе материальных ценностей (количественных показателей). Как правило, эта процедура осуществляется в самом первичном документе путем умножения соответствующего натурального показателя на цену за единицу	
3	Гашение	Отметка об использовании документа путем проставления штампа или открывания (иногда путем перечеркивания документа). <i>Оперативному гашению</i> подвергаются все денежные документы в целях предупреждения их повторного использования. <i>Учетному гашению</i> подвергаются все документы после записи их по счетам во избежание ошибочной повторной записи и для предупреждения каких-либо злоупотреблений	
4	Группировка	Подбор однородных по содержанию первичных документов в пачки для последующей записи содержащихся в них хозяйственных операций в учетные регистры обобщенными суммами. На основе групп первичных документов часто составляются сводные документы	
5	Контировка (разметка)	Указание в первичном (сводном) документе бухгалтерской записи, то есть корреспонденции счетов по конкретной хозяйственной операции, вытекающей из содержания документа	

Продолжение табл. 6.2

6	Разноска	Сгруппированные документы записывают в соответствии с бухгалтерскими записями в учетные регистры (другими словами, осуществляется экономическая группировка их данных в системе синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета путем записи в учетных регистрах). В документах делаются соответствующие отметки о дате и номере учетного регистра, в котором они отражены
7	Сдача в архив	Хозяйствующие субъекты обязаны хранить документы, связанные с их деятельностью, в течение сроков, устанавливаемых правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет

Как видно из представленной таблицы, заключительным этапом обработки бухгалтерских документов является сдача их в архив. В связи с этим, необходимо обеспечить правильное *хранение бухгалтерских документов*.

**Срок хранения документа** исчисляется с 01 января года, следующего за годом, когда документ был оформлен.

Ответственность за организацию хранения документов несет руководитель организации. Ответственность за сохранность первичных учетных документов, оформление и передачу их в архив несет главный бухгалтер организации.

Хозяйствующие субъекты обязаны хранить документы, связанные с их деятельностью, в течение сроков, устанавливаемых правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

В частности, законодательством определены следующие сроки хранения в отношении отдельных первичных документов:

- первичные документы и приложения к ним, зафиксировавшие факт совершения хозяйственной операции и явившиеся основанием для бухгалтерских записей (в том числе кассовые, банковские документы, корешки банковских чековых книжек, ордера, акты о приемке, сдаче, списании имущества и материалов, квитанции, корешки к ним, счета-фактуры, накладные, авансовые отчеты и др.), - 5 лет;
- документы (акты, сведения, переписка) о взаимных расчетах и перерасчетах между организациями - 5 лет;
- лицевые счета работников - 75 лет;
- документы на выдачу заработной платы, пособий, гонораров, материальной помощи и других выплат - пять лет, а при отсутствии лицевых счетов - 75 лет;
- доверенности на получение денежных сумм и товарно-материальных ценностей, в том числе аннулированные доверенности, - 5 лет;
- документы (протоколы, акты, расчеты, заключения) о переоценке основных фондов, оценке стоимости имущества организации - постоянно;
- документы (акты, выписки банков, ведомости, расчеты, переписка) об амортизационных отчислениях - 5 лет;

- документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, а также документы, подтверждающие полученные доходы и произведенные расходы и уплаченные налоги, - в течение 4 лет;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) - не менее 5 лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

Обработанные вручную первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, комплектуются в хронологическом порядке и сопровождаются справкой для архива.

Кассовые ордера, авансовые отчеты, выписки банка с относящимися к ним документами должны быть подобраны в хронологическом порядке и переплетены.

Отдельные виды документов (наряды на работу, сменные рапорты) могут храниться непереплетенными, но подшитыми в папках во избежание их утери или злоупотреблений.

Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность.

Порядок хранения первичных и выходных документов на машиночитаемых носителях определен в соответствующих нормативных документах, регламентирующих ведение бухгалтерского учета в условиях его автоматизации.

Документы до передачи их в архив – *на длительное хранение* должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственностью лиц, уполномоченных главным бухгалтером – это *текущее хранение*. Лицо, уполномоченное отвечать за текущее хранение, целесообразно назначить специальным приказом или распоряжением.

По установленным правилам в бухгалтерии документы должны храниться еще год после окончания текущего года, а затем их сдают в архив хозяйствующего субъекта. Если архив в структуре хозяйствующего субъекта не предусмотрен, бухгалтерия должна хранить свои документы до истечения сроков их хранения, после чего они подлежат уничтожению в установленном порядке или передаче в государственный архив.

Перед сдачей в архив документы необходимо соответствующим образом подготовить. С этой целью однородные первичные документы оформляют в отдельные дела – папки.

*Дело* – это совокупность документов, относящихся к одному вопросу или участку деятельности и помещенных в одну обложку.

*Номенклатура дел* – оформленный в установленном порядке систематизированный перечень наименований дел, заводимых хозяйствующим субъектом, с указанием сроков их хранения. Номенклатура дел должна быть в каждом структурном подразделении хозяйствующего субъекта, в том числе и

в бухгалтерии. Разработка номенклатуры дел производится, как правило, в IV квартале, завершается не позднее декабря и с января следующего года вводится в действие.

В дело должны помещаться документы, которые по своему содержанию соответствуют заголовку дела. При формировании вложений в папки необходимо соблюдать следующие требования:

- документы постоянного и временного сроков хранения необходимо группировать в разные папки;
- подлинники необходимо отделить от копий; годовые планы и отчеты - от квартальных и месячных; в дело включают не более одного экземпляра каждого документа;
- каждый документ, помещенный в дело, должен быть оформлен в соответствии с требованиями государственных стандартов и нормативных актов по архивным процедурам;
- в дело группируются документы одного периода - месяца, квартала, календарного года - кроме переходящих дел (личные дела, не закрывающиеся по окончании календарного года);
- при наличии в одной папке документов за несколько месяцев, документы помесячно разделяются листами бумаги с указанием месяца;
- дело должно содержать не более 250 листов, при толщине не более 4 см;
- приложения к документам, независимо от даты их составления, присоединяют к документам, к которым они относятся.

Папки с документами переплетают. На титульном листе указывают наименование хозяйствующего субъекта, название и порядковый номер в деле с начала года, отчетный период (год, месяц), номер ведомости, общее количество листов в деле, срок хранения.

Выдача документов из бухгалтерии и из архива организации, как правило, не допускается, а в отдельных случаях может производиться только по распоряжению руководителя или главного бухгалтера.

Важным вопросом в изучении документации является **порядок уничтожения документов**. Для организации работы по уничтожению документов хозяйствующие субъекты создают экспертные комиссии, в состав которых входят сотрудники структурных подразделений под председательством одного из руководящих работников хозяйствующего субъекта, а также представители архивного учреждения. Экспертные комиссии определяют совместно с архивом порядок отбора документов на хранение и уничтожение, организуют экспертизу ценности документов и осуществляют контроль за ее проведением, уделяя основное внимание документам, подлежащим передаче в государственные архивы.

Документы, отобранные экспертной комиссией на хранение, описываются. После утверждения описей архивным органом хозяйствующему субъекту разрешается уничтожение документов, которые не подлежат передаче в архивный фонд. Уничтожение документов оформляется актом, утверждаемым руководителем хозяйствующего субъекта.

Без согласования с органами Росархива уничтожаются документы, которые не должны сдаваться в архив и практическая надобность которых отпала, а сроки хранения истекли. При наличии указания органа исполнительной власти о согласовании уничтожения документов с вышестоящей организацией акты на документы, подлежащие уничтожению, направляются для рассмотрения в эту организацию.

Отобранные к уничтожению документы должны быть переданы организациям, занимающимся заготовкой вторичного сырья, с целью переработки на бумажных фабриках. Вторичное использование этих документов запрещено. Сдача документов оформляется приемо-сдаточными накладными.

Уничтожение документов без предварительного утверждения архивным органом описей документов постоянного хранения (для хозяйствующих субъектов, передающих документы в государственные архивы), а также нарушение установленных сроков хранения документов является незаконным и влечет за собой ответственность в установленном законом порядке.

В ряде установленных законодательством случаев допускается *изъятие документов* у хозяйствующего субъекта.

Такое изъятие может производиться только органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры и судами на основании постановления этих органов в соответствии с действующим уголовно-процессуальным законодательством. Изъятие оформляется протоколом, копию которого вручают под расписку соответствующему должностному лицу организации.

С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица организации могут снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.

Если изымаются недооформленные тома документов (не подшитые, не пронумерованные и т.п.), то с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица могут дооформить эти тома (сделать опись, пронумеровать листы, прошнуровать, опечатать, заверить своей подписью, печатью).

В случае уничтожения, пропажи или гибели документов руководитель организации назначает приказом комиссию по расследованию, в необходимых случаях для участия в этой комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора. Результаты работы комиссии оформляются актом, утвержденным руководителем организации.

### Организация документооборота

Порядок документирования фактов хозяйственной деятельности, движение и сроки передачи документов в бухгалтерию для принятия к учету регламентируется графиком документооборота, утвержденным руководителем хозяйствующего субъекта.



Правила документооборота определяются формой счетоводства, принятой хозяйствующим субъектом, а также объемом финансово-хозяйственной деятельности и технологическими особенностями.

**График документооборота** - описание документов и регламентация процесса их создания, движения или получения от различных пользователей, утверждения, принятия к учету, обработки и передачи их в архив.

**Документооборот** – путь прохождения документов от момента их составления или получения от других организаций до сдачи в архив, регулируется графиком документооборота, который составляет главный бухгалтер и утверждает руководитель организации. Документооборотом определяются правила, порядок составления и использования в учетной работе первичных и сводных бухгалтерских документов.

График документооборота является элементом учетной политики хозяйствующего субъекта. Следовательно, он должен утверждаться руководителем хозяйствующего субъекта в установленном порядке одновременно с утверждением учетной политики хозяйствующего субъекта. Из этого также следует, что изменения в график документооборота могут вноситься не чаще одного раза в год – с начала нового календарного года.

График документооборота разрабатывается главным бухгалтером с предварительным изучением всех особенностей хозяйствующего субъекта, его структуры и структуры управления, организации и технологии производства, наличия складов, организации самого учета, уровня подготовки кадров и тому подобное.

График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня взаимосвязанных работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых работниками разных уровней с указанием сроков выполнения этих работ. В графике указывается, по каким инстанциям и в какой последовательности проходит документ, а также процедуры его обработки.

Четко работающий документооборот обеспечивает контроль за оформлением документов, устанавливает персональную ответственность исполнителей за составление, передачу и обработку документов и, следовательно, обеспечивает своевременность бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

Работники хозяйствующего субъекта создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В выписке перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения организации, в которые представляются указанные документы.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также ответственность за своевременное и качественное оформление первичных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, составившие и подписавшие эти документы. Контроль за со-

блюдением исполнителями графика документооборота по организации осуществляет главный бухгалтер.

**Основными этапами документооборота являются:**

- 1) составление и оформление документов;
- 2) движение документов по рабочим местам;
- 3) прием документов бухгалтерией
- 4) бухгалтерская обработка документов;
- 5) текущее хранение документов;
- 6) передача документов в бухгалтерский архив;
- 7) передача документов в государственный архив или в утиль (переработку).

Правильная организация документооборота предполагает соблюдение следующих принципов:

- рациональное и своевременное составление документов;
- последовательное отражение в них всех процессов финансово-хозяйственной деятельности организации;
- рациональная обработка документов;
- сокращение пути прохождения документов;
- систематическое изучение документов.

В графике документооборота должны быть отражены, как минимум, следующие элементы:

- наименование документа;
- последовательные этапы его обработки;
- сроки обработки документа на каждом этапе;
- перечень должностных лиц, ответственных за организацию обработки документов и соблюдение сроков их обработки;
- сроки и порядок подготовки документов к архивному хранению, сдачи документов в архив.

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 в течение установленной продолжительности рабочего дня.

График документооборота как средство повышения качества работы бухгалтерии (службы бухгалтерского учета) и других работников, связанных с предоставлением информации, обеспечивает:

- своевременное составление и представление бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности в установленные адреса;
- своевременное получение учетной информации для оперативного руководства хозяйствующим субъектом.

Кроме того, достоверность учетной информации подтверждается проведением *инвентаризации*.

## 6.2. Сущность инвентаризации и ее роль в процессе первичного наблюдения

### Понятие инвентаризации, ее виды

**Инвентаризация** – это уточнение фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета.

Основные **цели инвентаризации** в процессе первичного наблюдения:

- выявление фактического наличия имущества и обязательств хозяйствующего субъекта;
- сопоставление фактического наличия имущества и обязательств с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете имущества и обязательств.

Существует следующая **классификация инвентаризаций**.

**В зависимости от объема проверки:**

- **полные** – охватывают все виды имущества и финансовых обязательств хозяйствующего субъекта;
- **частичные** – охватывают отдельные виды имущества и финансовых обязательств хозяйствующего субъекта;
- **выборочные** – охватывают выборку по определенному виду имущества или финансовых обязательств;
- **сплошные** – проводятся одновременно во всех структурных подразделениях хозяйствующего субъекта.

**По цели:**

- **вступительные** – проводятся в начале хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- **последующие (текущие)** – проводятся в течение отчетного периода с целью подтверждения достоверности учетных данных;
- **при передаче ценностей** – обязательные инвентаризации, проводимые при смене материально ответственных лиц;
- **ликвидационные** – проводятся при ликвидации хозяйствующего субъекта.

**По последовательности:**

- **от объекта к регистру** – данные составленных инвентаризационных описей сличаются с данными бухгалтерского учета;
- **от регистра к объекту** – данные бухгалтерского учета сличаются с фактическими данными.

**По субъекту:**

- **ординарные** – проводимые по инициативе собственников или администраторов;

- **экстраординарные** – предпринимаемые по инициативе сторонних органов.

**По использованию данных:**

- **информативные** – необходимы только для подтверждения и обоснования экономических решений хозяйствующего субъекта;
- **доказательные** – необходимы только для подтверждения и обоснования юридических решений хозяйствующего субъекта.

**По видам носителей информации (по форме описи):**

- **устные** – проводятся в целях оперативного контроля без отражения данных в учете;
- **письменные** – результаты инвентаризаций фиксируются в учетных документах;
- **автоматизированные** – данные инвентаризаций фиксируются в учетных документах с использованием вычислительной техники.

**По способу проведения:**

- **плановые (назначенные)** – проводятся в установленные сроки (в соответствии с утвержденным графиком) с предварительным уведомлением материально ответственных лиц;
- **внезапные** – проводятся по требованию заинтересованных лиц без предварительного уведомления материально ответственных лиц с целью контроля за их работой.

**По перечню решаемых вопросов:**

- **комплексные** – охватывают все аспекты финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
- **тематические** – охватывают определенный аспект финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

**По степени агрегирования:**

- **дифференцированные** – проводимые по каждому наименованию имущества и обязательств хозяйствующего субъекта;
- **интегрированные** – проводимые по агрегированным группам имущества и обязательств хозяйствующего субъекта.

**По содержанию:**

- **ресурсов** – представляют собой проверку в натуре имущества хозяйствующего субъекта;
- **процессов** – означают проверку в натуре отдельных моментов процессов кругооборота средств хозяйствующего субъекта (в процессе заготовления могут быть проверены расчетно-заготовительные операции; в процессе производства, например, в натуре могут быть проверены выполненные работы, отдельные произведенные затраты; в процессе реализации может быть осуществлена визуальная проверка расчетно-финансовых операций).

Инвентаризации подлежат все имущество хозяйствующего субъекта независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризируются производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском

учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам. Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственными лицами.

Количество, порядок и сроки проведения инвентаризации определяет руководитель хозяйствующего субъекта, кроме случаев, когда ее проведение обязательно в соответствии с действующим законодательством. При этом устанавливаются количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.

***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 01 октября отчетного года. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности инвентаризацию незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства, готовой продукции и товаров на складах, материалов обычно проводят не ранее 01 октября, затрат в незавершенном строительстве – не ранее 01 декабря, основных средств – не ранее 01 ноября. При этом инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. Денежные средства, денежные документы, бланки строгой отчетности должны подвергаться внеплановой проверке не реже одного раза в месяц. Расчеты с банками по расчетным, специальным и прочим счетам проверяются на 1-е число каждого месяца, расчеты с дебиторами и кредиторами – обычно не реже двух раз в год;
- 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.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризации проводятся при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более 50 % его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

***Основные задачи инвентаризации:***

- выявление фактического наличия имущества;
- контроль за сохранностью товарно-материальных ценностей и денежных средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;
- выявление товарно-материальных ценностей, потерявших свои первоначальные качества, залежавшихся и не нужных хозяйствующему субъекту;

- проверка соблюдения правил и условий хранения товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других основных средств;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

### Порядок проведения инвентаризации и ее документальное оформление

Для проведения инвентаризации создается *постоянно действующая инвентаризационная комиссия* в составе: председателя комиссии - руководителя хозяйствующего субъекта или его заместителя, членов комиссии - главного бухгалтера, начальников структурных подразделений, представителей общественности.

При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются *рабочие инвентаризационные комиссии* в составе: председателя комиссии - представителя руководителя экономического субъекта, назначившего инвентаризацию, членов комиссии - специалистов (экономиста, работника бухгалтерии, товароведов и тому подобное). При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций может быть возложено на последнюю.

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

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации приказом или распоряжением.

Постоянно действующие инвентаризационные комиссии:

- проводят инструктаж рабочих комиссий;
- осуществляют контрольные проверки;
- рассматривают объяснения материально ответственных лиц, допустивших недостачу.

Инвентаризация проводится при полном составе комиссии. Отсутствие хотя бы одного из членов комиссии на период инвентаризации дает основания рассматривать ее результаты недействительными. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

С материально ответственными лицами заключается договор о материальной ответственности.

Письменный договор о полной материальной ответственности заключается с работниками следующих должностей:

- кассиры, контролеры, кассиры-контролеры (в том числе старшие), а также другие работники, выполняющие обязанности кассиров (контролеров);
- руководители, их заместители, специалисты и иные работники, осуществляющие: депозитарную деятельность; экспертизу, проверку подлинности

и иную проверку, а также уничтожение в установленном порядке денежных знаков, ценных бумаг, эмитированных кредитной или иной финансовой организацией и (или) Минфином России бланков; операции по купле, продаже, разрешению на оплату и иным формам и видам оборота денежных знаков, ценных бумаг, драгоценных металлов, монет из драгоценных металлов и иных валютных ценностей; операции с денежной наличностью при обслуживании банкоматов и обслуживание клиентов, имеющих индивидуальные сейфы в хранилище, учет и хранение ценностей и иного имущества клиентов в хранилище; операции по эмиссии, учету, хранению, выдаче и уничтожению банковских, кредитных, дисконтных карт, кассовому и иному финансовому обслуживанию клиентов, по подсчету, пересчету или формированию денежной наличности и валютных ценностей; инкассаторские функции и перевозку (транспортировку) денежных средств и иных ценностей (в том числе водители-инкассаторы), а также иные работники, выполняющие аналогичные функции;

- директора, заведующие, администраторы (в том числе старшие, главные), другие руководители организаций и подразделений (в том числе секций, приемных, пунктов, отделов, залов) торговли, общественного питания, бытового обслуживания, гостиниц (кемпингов, мотелей), их заместители, помощники, продавцы, товароведы всех специализаций (в том числе старшие, главные), а также иные работники, выполняющие аналогичные функции; начальники (руководители) строительных и монтажных цехов, участков и иных строительно-монтажных подразделений, производители работ и мастера (в том числе старшие, главные) строительных и монтажных работ;
- заведующие, другие руководители складов, кладовых (пунктов, отделений), ломбардов, камер хранения, других организаций и подразделений по заготовке, транспортировке, хранению, учету и выдаче материальных ценностей, их заместители; заведующие хозяйством, коменданты зданий и иных сооружений, кладовщики, кастелянши; старшие медицинские сестры организаций здравоохранения; агенты по заготовке и (или) снабжению, экспедиторы по перевозке и другие работники, осуществляющие получение, заготовку, хранение, учет, выдачу, транспортировку материальных ценностей;
- заведующие и иные руководители аптечных и иных фармацевтических организаций, отделов, пунктов и иных подразделений, их заместители, провизоры, технологи, фармацевты;
- лаборанты, методисты кафедр, деканатов, заведующие секторами библиотек.

Кроме того, письменный договор о полной материальной ответственности заключается с работниками, выполняющими следующие работы:

- по приему и выплате всех видов платежей; по расчетам при продаже (реализации) товаров, продукции и услуг (в том числе не через кассу, через кассу, без кассы через продавца, через официанта или иного лица, ответ-

- ственного за осуществление расчетов); по обслуживанию торговых и денежных автоматов; по изготовлению и хранению всех видов билетов, талонов, абонементов (включая абонементы и талоны на отпуск пищи (продуктов питания) и других знаков (документов), предназначенных для расчетов за услуги;
- связанные с осуществлением: депозитарной деятельности; экспертизы, проверки подлинности и иной проверки, а также уничтожения в установленном порядке денежных знаков, ценных бумаг, эмитированных кредитной или иной финансовой организацией и / или Минфином России бланков; операций по купле, продаже, разрешению на оплату и иных форм и видов оборота денежных знаков, ценных бумаг, драгоценных металлов, монет из драгоценных металлов и иных валютных ценностей; операций с денежной наличностью при обслуживании банкоматов и обслуживанием клиентов, имеющих индивидуальные сейфы в хранилище, учетом и хранением ценностей и иного имущества клиентов в хранилище; операций по эмиссии, учету, хранению, выдаче и уничтожению банковских, кредитных, дисконтных карт, кассовому и иному финансовому обслуживанию клиентов, по подсчету, пересчету или формированию денежной наличности и валютных ценностей; инкассаторских функций и перевозкой (транспортировкой) денежных средств и иных ценностей;
  - по купле (приему), продаже (торговле, отпуску, реализации) услуг, товаров (продукции), подготовке их к продаже (торговле, отпуску, реализации);
  - по приему на хранение, обработке (изготовлению), хранению, учету, отпуску (выдаче) материальных ценностей на складах, базах, в кладовых, пунктах, отделениях, на участках, в других организациях и подразделениях; по выдаче (приему) материальных ценностей лицам, находящимся в санаторно-курортных и других лечебно-профилактических организациях, пансионатах, кемпингах, мотелях, домах отдыха, гостиницах, общежитиях, комнатах отдыха на транспорте, детских организациях, спортивно-оздоровительных и туристских организациях, в образовательных организациях, а также пассажирам всех видов транспорта; по экипировке пассажирских судов, вагонов и самолетов;
  - по приему от населения предметов культурно-бытового назначения и других материальных ценностей на хранение, в ремонт и для выполнения иных операций, связанных с изготовлением, восстановлением или улучшением качества этих предметов (ценностей), их хранению и выполнению других операций с ними; по выдаче на прокат населению предметов культурно-бытового назначения и других материальных ценностей;
  - по приему и обработке для доставки (сопровождения) груза, багажа, почтовых отправок и других материальных ценностей, их доставке (сопровождению), выдаче (сдаче);
  - по покупке, продаже, обмену, перевозке, доставке, пересылке, хранению, обработке и применению в процессе производства драгоценных и полу-



драгоценных металлов, камней, синтетического корунда и иных материалов, а также изделий из них;

- по выращиванию, откорму, содержанию и разведению сельскохозяйственных и других животных;
- по изготовлению, переработке, транспортировке, хранению, учету и контролю, реализации (покупке, продаже, поставке) ядерных материалов, радиоактивных веществ и отходов, других химических веществ, бактериологических материалов, оружия, боеприпасов, комплектующих к ним, взрывчатых веществ и другой продукции (товаров), запрещенных или ограниченных к свободному обороту.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности письменные договоры заключаются с коллективами работников, выполняющими следующие виды работ:

- по приему и выплате всех видов платежей; по расчетам при продаже (реализации) товаров, продукции и услуг (в том числе не через кассу, через кассу, без кассы через продавца, через официанта или иного лица, ответственного за осуществление расчетов); по обслуживанию торговых и денежных автоматов; по изготовлению и хранению всех видов билетов, талонов, абонементов (включая абонементы и талоны на отпуск пищи (продуктов питания) и других знаков (документов), предназначенных для расчетов за услуги);
- связанные с осуществлением: депозитарной деятельности; экспертизы, проверки подлинности и иной проверки, а также уничтожения в установленном порядке денежных знаков, ценных бумаг, эмитированных кредитной или иной финансовой организацией и (или) Минфином России бланков; операций по купле, продаже, разрешению на оплату и иным формам и видам оборота денежных знаков, ценных бумаг, драгоценных металлов, монет из драгоценных металлов и иных валютных ценностей; операций с денежной наличностью при обслуживании банкоматов и обслуживанием клиентов, имеющих индивидуальные сейфы в хранилище, учетом и хранением ценностей и иного имущества клиентов в хранилище; операций по эмиссии, учету, хранению, выдаче и уничтожению банковских, кредитных, дисконтных карт, кассовому и иному финансовому обслуживанию клиентов, по подсчету, пересчету или формированию денежной наличности и валютных ценностей; инкассаторских функций и перевозкой (транспортировкой) денежных средств и иных ценностей;
- по купле (приему), продаже (торговле, отпуску, реализации) услуг, товаров (продукции), подготовке их к продаже (торговле, отпуску, реализации);
- по приему на хранение, обработке (изготовлению), хранению, учету, отпуску (выдаче) материальных ценностей на складах, базах, в кладовых, пунктах, отделениях, на участках, в других организациях и подразделениях; по экипировке пассажирских судов, вагонов и самолетов; по обслуживанию жилого сектора гостиниц (кемпингов, мотелей и тому подобное);

- по приему от населения предметов культурно-бытового назначения и других материальных ценностей на хранение, в ремонт и для выполнения иных операций, связанных с изготовлением, восстановлением или улучшением качества этих предметов (ценностей), их хранению и выполнению других операций с ними; по выдаче напрокат населению предметов культурно-бытового назначения и других материальных ценностей;
- по приему и обработке для доставки (сопровождения) груза, багажа, почтовых отправлений и других материальных и денежных ценностей, их доставке (сопровождению), выдаче (сдаче);
- по изготовлению (сборке, монтажу, регулировке) и ремонту машин и аппаратуры, приборов, систем и других изделий, выпускаемых для продажи населению, а также деталей и запасных частей;
- по покупке, продаже, обмену, перевозке, доставке, пересылке, хранению, обработке и применению в процессе производства драгоценных и полудрагоценных металлов, камней, синтетического корунда и иных материалов, а также изделий из них;
- по выращиванию, откорму, содержанию и разведению сельскохозяйственных и других животных;
- по изготовлению, переработке, транспортировке, хранению, учету и контролю, реализации (покупке, продаже, поставке) ядерных материалов, радиоактивных веществ и отходов, других химических веществ, бактериологических материалов, оружия, боеприпасов, комплектующих к ним, взрывчатых веществ и другой продукции (товаров), запрещенных или ограниченных к свободному обороту.

***Инвентаризация проводится в несколько этапов.***

***Подготовительный этап*** – материально ответственные лица составляют промежуточные реестры (отчеты) приходных и расходных документов на дату проведения инвентаризации и передают их инвентаризационной комиссии, а также рассортировывают и раскладывают все материальные ценности. Эти документы служат основанием для определения соответствующих остатков по счетам бухгалтерского учета на дату проведения инвентаризации.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «...» (дата)».

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

***Натуральная и документальная проверка*** - проверяется фактическое наличие имущества и обязательств. Основной формой первичной документации для учета результатов натуральной инвентаризации является инвентаризационная опись, документальной - акт инвентаризации.

**Таксировочный этап** - в описи (акты) вносятся денежные оценки имущества и обязательств по данным первичных документов и бухгалтерского учета.

**Сравнительно-аналитический этап** - производится сравнение фактического наличия с данными бухгалтерского учета. Инвентаризационная комиссия выявляет причины отклонений и предлагает способы их отражения в учете результатов инвентаризации. По фактам образования излишков или недостач товарно-материальных ценностей необходимо получить объяснения от материально ответственных лиц. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку. Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. По данным инвентаризационных описей в бухгалтерии составляются сличительные ведомости.

По результатам выполнения сравнительно-аналитического этапа все предложения комиссии обобщают в унифицированной форме № ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией».

**Заключительный этап** - ведомость подписывают главный бухгалтер и руководитель организации одновременно с изданием приказа (распоряжения) об утверждении результатов инвентаризации. Приказ служит основанием для внесения в регистры бухгалтерского учета соответствующих записей. Материалы инвентаризации передают в бухгалтерию, где они хранятся не менее 5 лет.

При оформлении результатов инвентаризации применяют унифицированные формы первичной учетной документации, представленные в [прил. 16](#).

**К оформляемым первичным учетным документам по учету результатов инвентаризации предъявляются следующие общеустановленные требования.**

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

Ошибки исправляют во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления оговариваются и подписываются всеми членами комиссии и материально ответственными лицами.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Описи подписываются всеми членами комиссии и материально ответственными лицами. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутст-

вии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение (при проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи о получении, а сдавший - о сдаче этого имущества).

В описи должны включаться все выявленные ценности, в том числе и излишествующие, а на выявленные при инвентаризации негодные или испорченные ценности составляются соответствующие акты.

Во всех случаях инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. Описи заполняют чернилами и шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток.

По результатам проверок фактического наличия имущества и финансовых обязательств необходимо составлять сличительные ведомости: форма № ИНВ-18 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств» и форма № ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей». При этом на ценности, не принадлежащие, но числящиеся в бухгалтерском учете организации (находящиеся на ответственном хранении, арендованные и тому подобное), составляют отдельные ведомости.

Во всех случаях сличительные ведомости составляются только по имуществу, при инвентаризации которого были выявлены отклонения от учетных данных.

В ведомостях отражаются расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей в соответствии с оценкой товарно-материальных ценностей в бухгалтерском учете.

**Результаты инвентаризации** отражают на счетах бухгалтерского учета в том месяце, в котором была закончена инвентаризация. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- **излишек** имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма учитывается в составе прочих доходов;
- **недостача** имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или на увеличение расходов у некоммерческой организации.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате **пересортицы** (одновременная недостача одного сорта товарно-материальных ценностей и излишек другого сорта товарно-материальных ценностей того же наименования) может быть допущен только в виде исключения за один и тот же пери-

од, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

Как правило, причинами пересортицы является недостаточный контроль за соответствием отпускаемого со склада сорта товарно-материальных ценностей с сортом, указанным в первичных документах, служащих основанием для их отпуска со склада.

Если при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, указанная разница в стоимости относится на виновных лиц по учетным ценам.

Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

## ТЕМА 7. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 7.1. Общая характеристика учетных регистров, учетной регистрации

#### Понятие учетных регистров, их классификация

Для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, и отражения на счетах фактов хозяйственной деятельности предназначены учетные регистры.

**Учетные регистры** – документы для регистрации и группировки учетной информации (хозяйственных операций).

Для отражения бухгалтерских записей в системе синтетических и аналитических счетов ведутся регистры бухгалтерского учета.

**Регистры бухгалтерского учета** – это сочетание счетной таблицы определенной формы, построенной в соответствии с экономической группировкой данных об имуществе и обязательствах и предназначенной для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Существует следующая **классификация учетных регистров**.

**В зависимости от вида учетных записей:**

- **хронологические** - хозяйственные операции отражаются в последовательности их совершения на основании первичных документов без группировки и разности по счетам, например, кассовые книги, регистрационные журналы;
- **систематические** - служат для группировки хозяйственных операций по установленным признакам;
- **комбинированные** – сочетают в себе как хронологическую, так и систематическую запись.

**По объему и содержанию:**

- **регистры синтетического учета** - таблицы, в которых операции отражаются только в денежном измерении в обобщенном виде, например, оборотная ведомость, Главная книга;
- **регистры аналитического учета** - операции отражаются подробно, в том числе и в натуральном измерении (карточки учета основных средств и т.д.);
- **комплексные регистры** - объединяют и синтетический и аналитический учет, например, журналы-ордера по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

**По форме построения:**

- **линейные односторонние** – все записи производятся на одной стороне листа на одной строке (сумма операции по дебету счета отражается на той

же строке, где записана соответствующая ей сумма по кредиту этого же счета);

- **линейные двусторонние** – хозяйственные операции фиксируются на одной строке по дебету на одной стороне листа, по кредиту - на другой;
- **многографные** – предназначены для учета операций, суммы которых необходимо учитывать по отдельным элементам, подразделениям, участкам, складам (регистр аналитического учета затрат на производство материальных ценностей);
- **регистры количественно-суммовой и количественной формы** – предназначены для учета материально-производственных ценностей в натуральном выражении (например, карточки складского учета, книга учета реализации продукции);
- **контокоррентные** – все операции учитываются только в денежном выражении. Данные регистры используются, как правило, для учета расчетов с дебиторами, кредиторами, с подотчетными лицами, для учета денежных средств;
- **шахматные** – в один рабочий прием делается двойная запись одновременно по дебету и кредиту счетов - по строкам отражаются счета по дебету, по столбцам - счета по кредиту. Регистры с шахматной формой записи характерны для журнально-ордерной формы учета. Применение таких записей значительно сокращает учетную регистрацию, учет делается более наглядным благодаря тому, что представлены корреспондирующие счета по каждой хозяйственной операции. В настоящее время шахматный принцип записи наиболее распространен.

**По способу составления:**

- **заполняемые вручную;**
- **заполняемые частично автоматизированным способом** – информация регистрируется в регистрах как вручную, так и с использованием средств вычислительной техники;
- **заполняемые автоматизированным способом** – запись в регистрах осуществляют с использованием средств вычислительной техники.

Совокупность и расположение реквизитов в регистре определяют его форму, которая зависит от особенностей учитываемых объектов, назначения регистров, способов учетной регистрации. **По внешней форме (виду)** выделяют следующие регистры:

- **книги** – регистры, в которых все страницы пронумерованы и переплетены, а на последней странице указываются общее число страниц и фамилия уполномоченного лица. В некоторых книгах, например кассовой, страницы не только нумеруют, но и прошнуровывают шпагатом, скрепляют сургучной печатью. В зависимости от объема учетных записей в книге для того или иного счета отводится одна или несколько страниц. Книги, как правило, применяют для организации систематического, синтетического учета (Главная книга), учета кассовых операций (кассовая книга) и других операций. В современной практике бухгалтерского учета книги как учет-

ные регистры используются ограниченно. Объясняется это тем, что они имеют ряд серьезных недостатков. Основные недостатки книг вытекают из связанности их переплетом и заключаются в том, что они:

- затрудняют разделение учетного труда (так как с каждой книгой одновременно может работать только один человек), что является значительным тормозом в повышении производительности труда счетных работников;
- непригодны для механизации учета, требующей разрозненных (свободных) учетных регистров.

Наряду с этим необходимо отметить, что книги имеют и положительные качества. Так, переплет является надежным средством охраны листов с учетными записями от потери и разного рода злоупотреблений с ними;

- **карточки** – регистры, изготавливаемые из плотной бумаги или неплотного картона и не скрепляемые между собой. Их хранят в специальных ящиках, которые называются картотеками. Карточки открывают на год и регистрируют в специальном реестре для обеспечения контроля за их сохранностью. Карточки рационально применять на тех участках учетной работы, где ведется значительное количество аналитических счетов, например, в учете материалов, готовой продукции, товаров. Для хранения карточек и удобства пользования ими применяется картотека (специальный ящик, предназначенный для хранения карточек);
- **свободные листы (ведомости)** – разновидность карточек. Ведомости отличаются от карточек тем, что они изготовлены из менее плотной бумаги и имеют больший формат. Их хранят в особых папках, называемых регистраторами (скоросшивателями). Ведомости открываются, как правило, на месяц или квартал. Использование свободных листов в качестве учетных регистров является шагом вперед в развитии учетной техники. Основные преимущества использования ведомостей заключаются в том, что они не скреплены между собой, а следовательно, и более удобны в работе. Их использование делает возможным широкое разделение учетного труда, так как они могут свободно распределяться между счетными работниками; облегчает своевременные записи в учетные регистры за счет правильного распределения учетной работы;
- **машинные (компьютерные) носители информации** – представляют собой учетные регистры в виде электронных таблиц, которые хранятся в памяти персонального компьютера или на других носителях информации (дискетах, дисках, флэш-памяти). Содержание машинных (компьютерных) носителей информации, структура их графления разнообразны и зависят от содержания отражаемых объектов. При необходимости данные учетные регистры можно распечатать на карточках или свободных листах.

**По продолжительности ведения** выделяют учетные регистры, открываемые на год (например, Главная книга), на квартал и на месяц (например, журналы-ордера).



*По степени унификации* учетные регистры делятся следующим образом:

- **типовые** – обеспечивают наиболее рациональное ведение учета типовых хозяйственных операций, свойственных для различных организаций (бывают ведомственные и межведомственные);
- **отраслевые** – разрабатываются на базе межотраслевых учетных регистров и предназначены для регистрации и обобщения информации, специфичной для организаций той или иной отрасли (строительства, промышленности, торговли и так далее);
- **специализированные** – разрабатываются при отсутствии типовых форм и служат для учета отдельных операций, процессов конкретного хозяйствующего субъекта.

### Порядок и техника записей в учетных регистрах

Формы и содержание учетных регистров (регистров бухгалтерского учета) разнообразны и вытекают из принятой организацией формы счетоводства и техники учетной регистрации.

**Учетная регистрация** – запись хозяйственных операций в учетные регистры.

Выбор того или иного способа заполнения учетных регистров зависит от целого ряда условий, например, вида и формы учета, отраслевой принадлежности хозяйствующего субъекта. Однако любая техника ведения учетных регистров основывается на принципе двойной записи хозяйственной операции - по дебету одного и по кредиту другого счета. Исключением являются записи на забалансовых счетах (бухгалтерская проводка для них делается только по дебету или только по кредиту забалансового счета).

Фиксация фактов финансово-хозяйственной деятельности в учетных регистрах называется **разноской**, которая осуществляется на основе континировки документов.

Практика организации бухгалтерского учета **классифицирует разноску по трем признакам**.

1) **По числу копий:**

- **простые (однократные)** - делаются в одном экземпляре (например, это записи в журналах-ордерах; в Главной книге);
- **копировальные (многократные)** - делаются в двух и более экземплярах. Например, записи в кассовой книге производятся под копирку. Второй (отрывной) экземпляр листа кассовой книги вместе с приложенными к нему первичными документами в виде отчета сдается в бухгалтерию.

2) **По способу перенесения на бумажные носители:**

- **производимые вручную;**
- **производимые частично автоматизированным способом** – информация регистрируется в регистрах как вручную, так и с использованием средств вычислительной техники;

- **производимые автоматизированно** – запись в регистрах осуществляют с использованием средств вычислительной техники.

3) **По технике выполнения:**

- **линейные (линейно-позиционные)** - хозяйственные операции фиксируются на одной строке учетного регистра;
- **шахматные** – дебет хозяйственных операций отражается по строкам, а кредит - по столбцам.

Хозяйствующие субъекты могут самостоятельно разрабатывать и приспособлять регистры бухгалтерского учета к специфике своей деятельности, при этом должны соблюдаться:

- единая методологическая основа бухгалтерского учета, которая предполагает ведение бухгалтерского учета на основе принципов начисления и двойной записи;
- взаимосвязь данных аналитического и синтетического учета;
- сплошное отражение всех хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета на основании первичных учетных документов;
- накопление и систематизация данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для управления и контроля за хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта, а также для составления бухгалтерской отчетности.

Содержание записей в учетных регистрах определяется их видом, построением и назначением. Наиболее существенными элементами записей в учетных регистрах являются:

- дата записи в регистр;
- номер и дата документа, на основании которого произведена запись;
- обоснование содержания записи;
- принятые коды бухгалтерских счетов и позиций аналитического учета;
- сумма.

Указанные элементы в том или ином сочетании встречаются во всех видах и формах учетных регистров как отдельные графы, строки и другие предусмотренные реквизиты.

**Процесс учетной регистрации** хозяйственных операций *состоит из нескольких последовательных этапов:*

- 1) оформление первичных документов;
- 2) отражение хозяйственных операций на счетах синтетического и аналитического учета – в регистрах;
- 3) составление отчетности.

**Порядок ведения учетной регистрации** предусматривает следующие моменты (*требования, предъявляемые к ведению учетных регистров*).

Ведение записей в учетных регистрах осуществляется в хронологической последовательности с группировкой по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

После регистрации хозяйственной операции в учетном регистре на первичном документе делают соответствующую отметку для облегчения последующей проверки правильности разности.

По окончании отчетного периода во всех учетных регистрах подводят итоги записей всех операций. При необходимости в регистрах выводится сальдо на 1-е число следующего месяца. Итоговые записи систематических и аналитических регистров обязательно сверяют путем составления оборотных ведомостей. Итоги оборотных ведомостей по аналитическим счетам должны быть равны итогам по соответствующим синтетическим счетам. В комплексных регистрах совпадение итогов обеспечивается автоматически, так как одни и те же суммы операций записываются по аналитическим позициям и путем их постепенного суммирования и накопления получают итоговую запись по синтетическому счету.

В новом учетном году учетные регистры открываются на основе данных бухгалтерского баланса на 01 января текущего года.

По данным учетных регистров составляется отчетность организации.

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

Правильность отражения фактов хозяйственной деятельности в учетных регистрах обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. При хранении регистров должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в учетном регистре должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета является коммерческой тайной, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - государственной тайной.

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета, обязаны хранить коммерческую и государственную тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Записи в учетных регистрах должны быть четкими, краткими, ясными, разборчивыми, то есть они должны отражать хозяйственные факты в полном соответствии с действительностью и исключать возможность их различного понимания или толкования. При этом как цифры, так и текст необходимо писать четко и разборчиво, с тем чтобы их можно было легко и правильно прочесть. Аккуратное ведение учетных регистров позволяет легко обнаружить возможную ошибку и сразу же ее исправить.

В регистрах учета совершается весь учетный процесс, хранится вся учетная информация. Данные учетных регистров используются для оперативного руководства и управления.

Чтобы правильно организовать бухгалтерский учет, хозяйствующему субъекту необходимо выбрать наиболее оптимальную форму его ведения.

## 7.2. Понятие о формах бухгалтерского учета, их сущность

**Общая характеристика понятия «форма бухгалтерского учета»**

*Форма бухгалтерского учета (форма счетоводства)* – определенное формирование информационной системы, обеспечивающее в строго установленной последовательности и взаимосвязи совмещение хронологической и систематической записей, синтетического и аналитического учета для целей текущего контроля за фактами хозяйственной жизни (экономическими событиями) и составления отчетности.

*Признаками построения форм бухгалтерского учета являются:*

- сочетание применяемых учетных регистров, взаимосвязь между ними;
- последовательность и способы осуществления учетных записей в регистры;
- применение средств вычислительной техники.

Выделяют *признаки, отличающие одну форму бухгалтерского учета от другой:*

- количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид;
- взаимосвязь хронологических и систематических регистров синтетического и аналитического учета;
- последовательность и способы записей в учетные регистры;
- степень использования средств механизации и автоматизации в бухгалтерском учете.

Разнообразие форм счетоводства особенно характерно для стран с развитой рыночной экономикой. Это объясняется тем, что каждый хозяйствующий субъект избирает для себя форму бухгалтерского учета, которая лучше всего отвечает особенностям его финансово-хозяйственной деятельности. В настоящее время организациям предоставлено право самим выбирать форму бухгалтерского учета. На основе рекомендуемых форм они могут разрабатывать свои формы, совершенствовать учетные регистры и создавать программы регистрации и обработки при соблюдении общих методологических принципов, а также технологии обработки учетной информации.

Решение о выборе соответствующей формы бухгалтерского учета принимает руководитель организации. Применяемая организацией форма счетоводства указывается в учетной политике организации.

В настоящее время в Российской Федерации применяются следующие *формы бухгалтерского учета:*

- *мемориально-ордерная;*
- *Журнал-Главная;*
- *журнально-ордерная;*
- *упрощенные формы:*
  - *упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета;*

- *простая форма бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета);*
- *автоматизированная.*

**Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета**

Одной из самых распространенных форм счетоводства является *мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета*. Это одна из старейших форм, которая не теряет своей актуальности и используется в зависимости от отраслевой специфики и организационно-правовой формы хозяйствующих субъектов. При мемориально-ордерной форме учета бухгалтерские записи оформляются составлением *мемориальных ордеров*.

*Мемориальный ордер* – это бланк специального образца, который выписывается и прикладывается к группе первичных документов, подобранных с кредита одного счета одновременно в дебет нескольких счетов, или наоборот, в дебет одного счета с кредита нескольких счетов. Главное содержание мемориального ордера – это бухгалтерская проводка (корреспонденция счетов), дата ее составления и сумма. Мемориальный ордер может быть составлен в виде отдельного документа, а иногда место для него или заранее предусматривается в бланках документов, изготовленных типографским способом (кассовые ордера, платежные поручения и тому подобное), или на документах делается соответствующий оттиск штампом. Мемориальный ордер подписывает главный (старший) бухгалтер или его заместитель. К нему прилагаются документы, на основании которых сделаны записи.

*Форма мемориального ордера* может быть представлена в виде обыкновенного счета (числовой таблицы по конкретному счету), в котором отражаются номера хозяйственных операций, а также начальное и конечное сальдо и операции по приходу и расходу (табл. 7.1).

Таблица 7.1

**Мемориальный ордер № \_\_\_\_**

№ операции	Сальдо начальное		Оборот по Дт		Оборот по Кт		Сальдо конечное	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт

Мемориальные ордера составляются на основе первичных и сводных (накопительных или группировочных ведомостей однородных хозяйственных операций) документов. Как правило, в мемориальный ордер каждого счета записывают не каждую операцию по каждому первичному документу, а только сгруппированные, однородные операции из накопительных или группировочных ведомостей. Например, вместо того чтобы каждую накладную на отпуск материалов со склада отражать в учете отдельной записью, несколько однородных накладных записывают в одну накопительную или группировочную ведомость. На общий итог ведомости делают одну бухгалтерскую запись - составляют один мемориальный ордер.

Накопительные ведомости ведутся на все однородные операции за отчетный период (например, месяц) по мере поступления первичных документов, отражающих эти операции. Группировочные ведомости оформляются за короткий период времени (один или несколько дней) на небольшое количество однородных документов (табл. 7.2).

Таблица 7.2

**Накопительная (группировочная) ведомость за период № \_\_\_\_\_**

Дата операции	Документ-основание	Содержание операции	Дт счета	Кт счета	Сумма
<b>Итого за период</b>					

В соответствии с действующим законодательством все хозяйствующие субъекты должны соблюдать порядок ведения кассовых операций, предусматривающий ведение кассовой книги. Кассовая книга формируется на основании первичных документов, а ее записи переносятся в сводные документы.

При мемориально-ордерной форме учета хронологическая запись хозяйственных операций отделена от систематической. Хронологическую запись осуществляют в специальном регистре - *регистрационном журнале*, куда записывают все мемориальные ордера по мере их оформления, присваивая им текущие порядковые номера. В конце отчетного периода в журнале подсчитывают итог записей. Это позволяет контролировать сохранность мемориальных ордеров, документов и приложений к ним, а также соответствие общей суммы записей итоговым оборотам по синтетическим счетам.

Для мемориальных ордеров по повторяющимся ежемесячно записям предусматривают постоянные номера. Это означает, что достаточно часто возникает ситуация, когда одна и та же бухгалтерская проводка дублируется в мемориальных ордерах, составляемых на основе различных документов (например, выписок с расчетного счета банка и отчетов кассира). Такие проводки называют встречными. Поэтому при регистрации мемориального ордера в Главной книге все одинаковые проводки, ранее отраженные по другим мемориальным ордерам, повторно не записываются. Например, проводка из мемориального номера № XX Дт 51 «Расчетные счета» Кт 50 «Касса» на сумму 100 руб. уже могла быть зафиксирована в мемориальном ордере № YY, составленном на основании отчетов кассира по кредиту счета 50 «Касса». Поэтому при регистрации в Главной книге из сумм, проводимым по мемориальному ордере № XX, она должна быть исключена.

После записи в регистрационном журнале мемориальные ордера записывают в *Главную книгу (контрольно-шахматную ведомость)* - систематический регистр синтетического учета. Здесь отражаются номера мемориальных ордеров, даты их оформления и суммы по операциям. В Главной кни-

ге записи группируются по синтетическим счетам: обороты по каждому синтетическому счету, как по дебету, так и кредиту, записываются отдельно - в графах по корреспондирующим счетам.

Форма Главной книги строится с разбивкой дебета и кредита по каждому корреспондирующему счету (табл. 7.3).

Таблица 7.3

*Главная книга синтетического счета № \_\_\_\_\_*

Дата	№ мемориального ордера	В Дт счета с Кт счетов			Итого по Дт	Дата	№ мемориального ордера	С Кт счета в Дт счетов			Итого по Кт
		№	№	...				№	№	...	

В конце отчетного периода по итогам Главной книги составляют **оборотно-сальдовую ведомость**, или **оборотно-сальдовый баланс**, по синтетическим счетам по простой или шахматной форме. **Оборотно-сальдовая ведомость**, или **оборотно-сальдовый баланс**, по синтетическим счетам используется для формирования обобщенной информации об имуществе, обязательствах организации и их изменениях и как материал для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности. Итоговая сумма записей в регистрационном журнале должна соответствовать общей сумме кредитовых и дебетовых оборотов всех синтетических счетов оборотно-сальдовой ведомости.

Форма оборотно-сальдовой ведомости и оборотно-сальдового баланса по синтетическим счетам приведены в табл. 7.4, 7.5.

Таблица 7.4

*Оборотно-сальдовая ведомость по синтетическим счетам*

№ счета	Наименование счета	Сальдо начальное		Оборот за отчетный период		Сальдо конечное	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
<b>Итого</b>							

**Оборотно-сальдовая ведомость** – это таблица, в которой содержатся сведения об используемых счетах, сальдо на начало периода, обороты за исследуемый период и сальдо на конец периода.

Таблица 7.5

**Оборотно-сальдовый баланс по синтетическим счетам**

Актив						Пассив					
№ счета	Наименование счета	Сальдо начальное	Оборот за отчетный период по Дт	Оборот за отчетный период по Кт	Сальдо конечное	Сальдо начальное	Оборот за отчетный период по Дт	Оборот за отчетный период по Кт	Сальдо конечное	Наименование счета	№ счета
<b>Итого</b>											

**Оборотно-сальдовый баланс** – это разновидность оборотно-сальдовой ведомости, использующей особенности активных и пассивных счетов. Оборотно-сальдовый баланс – более экономная форма записи, однако он менее удобен для проверки и поэтому используется очень редко.

Форма регистрационного журнала приведена в табл. 7.6.

Таблица 7.6

**Регистрационный журнал за период**

Порядковый № мемориального ордера	Дата составления мемориального ордера	Содержание операции	Дт счета	Кт счета	Сумма мемориального ордера
<b>Итого</b>					

Аналитический учет при мемориально-ордерной форме счетоводства осуществляется в регистрах аналитического учета – в книгах, карточках и на свободных листах по данным первичных документов, прилагаемых к мемориальным ордерам. В конце отчетного периода на основании записей в аналитических учетных регистрах составляют оборотные ведомости аналитического учета - одну на каждую группу аналитических счетов, объединяемых соответствующим синтетическим счетом. Данные оборотных ведомостей аналитического учета служат для сверки с данными оборотной ведомости по соответствующим синтетическим счетам. Такая сверка обязательна, поскольку позволяет выявлять и устранять многие ошибки. После сверки и исправления обнаруженных ошибок на основании оборотной ведомости по синтетическим счетам и оборотных ведомостей по аналитическим счетам составляются бухгалтерский баланс и другие формы отчетности.

Общая схема обработки информации при мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета представлена на [рис. 7.1](#).

**Алгоритм отражения хозяйственных операций при мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета** можно представить в такой последовательности:



- 1) регистрация хозяйственных операций в кассовой книге, сводных документах (накопительных или группировочных ведомостях однородных хозяйственных операций) и в регистрах аналитического учета на основании первичных документов;
- 2) перенос данных кассовой книги в группировочные и накопительные ведомости;
- 3) составление мемориальных ордеров на основе первичных и итоговых данных сводных (накопительных или группировочных ведомостей) документов;
- 4) дополнение регистров аналитического учета данными мемориальных ордеров;
- 5) регистрация мемориальных ордеров в регистрационном журнале;
- 6) формирование показателей Главной книги на основании данных мемориальных ордеров;



- 8) сверка данных регистрационного журнала и оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам;
- 9) составление оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам, задействованным в регистрах аналитического учета;
- 10) сверка данных оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам с данными оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам;
- 11) формирование бухгалтерского баланса и других отчетных форм по данным оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам и оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам.

***Отличительные особенности мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета:***

- строгая последовательность учетного процесса;
- простота и доступность учетной техники;
- использование стандартных форм аналитических регистров;
- копировальный способ регистрации.

***Достоинства мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета:***

- легко приспособляется к любым хозяйствующим субъектам;
- форма Главной книги строится с выделением отдельных страниц для каждого синтетического счета и с разделением операций отдельно по дебету и кредиту в разрезе корреспондирующих счетов;
- конкретизирует изменения в средствах на счетах;
- обеспечивает возможность разделения учетной работы между квалифицированными и менее квалифицированными работниками;
- позволяет удачно сочетать использования книг и карточек;
- дает возможность ежемесячной проверки правильности записей в учетные регистры и обнаружение допущенных ошибок;
- Главная книга не содержит названий операций, а включает лишь их суммы (причем речь идет о сумме мемориального ордера, а не отдельной статьи, отражающей только одну хозяйственную операцию).

***К недостаткам мемориально-ордерной формы счетоводства относятся:***

- оформление большого количества мемориальных ордеров;
- трудоемкость учета, вызываемая, прежде всего, многократным дублированием одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регистрационном журнале, синтетических и аналитических регистрах);
- необходимость отслеживать и исключать при регистрации в Главной книге так называемые «встречные суммы», что требует дополнительного внимания и нередко становится одной из причин ошибок при обобщении информации;
- сложность выявления ошибок;
- отрыв и частое отставание аналитического учета от синтетического, его громоздкость;
- разобщенность хронологической и систематической записей;

- формы регистров аналитического учета зачастую не содержат показателей, необходимых для контроля, анализа хозяйственной деятельности и составления отчетности;
- выполнение основной массы работы в момент составления отчетных форм;
- для составления отчетности приходится производить выборку и группировку данных текущего учета.

Необходимо заметить, что мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета также имеет менее прогрессивную модификацию, при которой регистрационный журнал не составляется. В данном случае вся информация о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта отражается совокупностью *мемориальных ордеров общего вида*, включающих в себя не только бухгалтерские проводки, но и содержание операций.

Мемориальный ордер общего вида представлен в табл. 7.7.

Таблица 7.7

**Мемориальный ордер общего вида № \_\_\_\_\_**

Основание (ссылка на документ или содержание записи)	Дт счета	Кт счета	Сумма
<b>Итого</b>			
<b>Дата составления</b>			
<b>Бухгалтер</b>		<b>Расшифровка подписи</b>	
Приложение на _____ листах			

**Форма бухгалтерского учета «Журнал-главная»**

Разновидностью мемориально-ордерной формы счетоводства является *форма бухгалтерского учета «Журнал-главная»*, которую можно представить в виде схемы (рис. 7.2).

Сущность формы «Журнал-Главная» заключается в том, что для регистрации хозяйственных операций используются специальные группировочные и накопительные ведомости учета (например, основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, готовой продукции, денежных средств и прочих операций). Основанием для их заполнения являются первичные документы. Данные группировочных и накопительных ведомостей записывают в книгу «Журнал-Главная», в которой совмещаются регистрационный журнал хозяйственных операций (хронологическая запись) и синтетические счета (систематическая запись).



Рис. 7.2. Схема формы бухгалтерского учета Журнал-Главная

В соответствии с действующим законодательством все хозяйствующие субъекты должны соблюдать порядок ведения кассовых операций, предусматривающий ведение кассовой книги. Кассовая книга формируется на основании первичных документов, а ее записи переносятся в группировочные и накопительные ведомости и сверяются с книгой «Журнал-Главная».

В книге «Журнал-Главная» ведется синтетический учет. Аналитический учет осуществляется в регистрах аналитического учета (например, карточках), формируемых на основании первичных документов. По счетам аналитического учета составляют оборотно-сальдовые ведомости по аналитическим счетам, итоги которых сверяют с данными соответствующих счетов синтетического учета в книге «Журнал-Главная» (табл. 7.8).

Таблица 7.8

*Журнал-главная*

№ опера- ции	№ доку- мента	Дата	Документ и со- держание опера- ции	Сумма оборота	Счет ____		Счет ____		...
					Дт	Кт	Дт	Кт	
X	X	X	Остаток на начало отчетного периода						
X	X	X	Обороты за отчет- ный период						
X	X	X	Остаток на конец отчетного периода						

Сначала в книгу записываются остатки по счетам на начало отчетного периода, затем все операции по документам за отчетный период. После этого определяется оборот за отчетный период (при этом производится проверка правильности записи – сумма оборота за отчетный период должна быть равна сумме оборотов по дебету всех счетов и сумме оборотов по кредиту всех счетов) и выявляются остатки по счетам на конец отчетного периода.

По данным остатков на счетах книги «Журнал-Главная» и оборотных ведомостей по аналитическим счетам составляется бухгалтерский баланс и необходимая отчетность.

*Алгоритм отражения хозяйственных операций при форме бухгалтерского учета «Журнал-Главная»:*

- 1) регистрация хозяйственных операций в кассовой книге, группировочных и накопительных ведомостях и в регистрах аналитического учета на основании первичных документов;
- 2) перенос данных кассовой книги в группировочные и накопительные ведомости;
- 3) дополнение регистров аналитического учета итоговыми данными группировочных и накопительных ведомостей;
- 4) формирование показателей книги «Журнал-Главная» на основании итоговых данных группировочных и накопительных ведомостей;
- 5) составление оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам, задействованным в регистрах аналитического учета;
- 6) сверка данных кассовой книги и оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам со счетами книги «Журнал-Главная»;
- 7) составление бухгалтерского баланса и других отчетных форм по данным книги «Журнал-Главная» и оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам.

*Особенностями применения формы счетоводства «Журнал-Главная» являются:*

- применение в организациях с небольшим количеством хозяйственных операций и маленькой численностью работников;

- использование небольшими хозяйствующими субъектами.

К *достоинствам формы счетоводства «Журнал-Главная»* относятся:

- наглядность и простота заполнения учетных регистров;
- отсутствие необходимости в составлении оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам;
- наглядность записи в синтетическом учете, что обеспечивает удобство их обозрения и проверки;
- вместо двух синтетических регистров – регистрационного журнала и Главной книги, которые заполняются при мемориально-ордерной форме учета, ведется один комбинированный регистр - книга «Журнал-Главная»;
- составление баланса непосредственно на основании записей в книге «Журнал-Главная», так что отпадает необходимость составления оборотной ведомости по синтетическим счетам;
- простота учетной работы, что позволяет использовать счетных работников с менее высокой квалификацией, чем при других формах учета.

*Основными недостатками формы бухгалтерского учета «Журнал-Главная»* являются:

- ограничение числа учитываемых операций;
- громоздкость аналитического учета;
- отставание аналитического учета от синтетического;
- дублирование учетных записей в различных регистрах;
- трудности в автоматизации обработки учетных данных;
- применение хозяйствующими субъектами с небольшим количеством синтетических счетов, где большой объем учетной работы (подсчет итогов, сверки показателей и другое) проводится по окончании месяца;
- операции отражаются только на синтетических счетах, необходимых для составления баланса, что затрудняет контроль за правильностью записей в аналитическом учете.

### Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета

В соответствии с действующим законодательством существует *две формы счетоводства, основанные на использовании журналов-ордеров:*

- *единая журнально-ордерная форма счетоводства;*
- *единая журнально-ордерная форма счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций.*

Единая журнально-ордерная форма счетоводства для небольших хозяйствующих субъектов построена на принципах единой журнально-ордерной формы бухгалтерского учета. Существенные отличия этой формы счетоводства от единой журнально-ордерной формы следующие:

- с целью упрощения техники учета хозяйственные операции, подлежащие отражению на нескольких однородных счетах бухгалтерского учета, могут группироваться и отражаться на одном из них;
- с учетом группировки хозяйственных операций по некоторым однородным счетам типовые учетные регистры меньше объема единой журнально-ордерной формы счетоводства.

Методические указания по использованию регистров единой журнально-ордерной формы счетоводства были изданы применительно к Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий 1992 года (приказ Минфина СССР от 01.11.1991 года № 56). Действующему Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, принятому в 2000 году (приказ Министерства финансов РФ от 31.10.2000 года № 94н), предусмотренные регистры не соответствуют, и поэтому не могут быть использованы в полной мере в учетном процессе, что отрицательно сказывается на ведении бухгалтерского учета.

Между тем в данном издании авторами представлена адаптированная ими журнально-ордерная форма счетоводства и ее учетные регистры к требованиям действующего законодательства, при разработке которой были соблюдены правила и требования, содержащиеся в Федеральном законе РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 года № 129-ФЗ, Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению (приказ Министерства финансов РФ от 31.10.2000 года № 94н), положениях по бухгалтерскому учету.

**Единая журнально-ордерная форма бухгалтерского учета** (далее по тексту - журнально-ордерная) ввиду ее больших контрольных и аналитических возможностей при простоте ведения учетных работ широко используется различными хозяйствующими субъектами, особенно крупными и средними. **Журнально-ордерная форма счетоводства** основана на использовании принципа накапливания данных первичных документов в разрезах, обеспечивающих синтетический и аналитический учет средств и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета. Накапливание и систематизация данных первичных документов производятся в учетных регистрах, которые дают возможность отразить все подлежащие учету средства и все хозяйственные операции по использованию этих средств за отчетный месяц. Это исключает необходимость составления мемориальных ордеров.

Общая схема документооборота в рамках журнально-ордерной формы учета приведена на [рис. 7.3](#).

**Важнейшими принципами журнально-ордерной формы счетоводства являются:**

- производство записей в журналах-ордерах в порядке регистрации операций только по кредиту счета, в корреспонденции с дебетуемыми счетами;
- совмещение, как правило, в единой системе записей синтетического и аналитического учета с использованием двух видов учетных регистров - журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей;



- отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций в разрезе показателей, требующихся для контроля и составления периодической и годовой отчетности;
- применение объединенных журналов-ордеров по счетам, счетно и экономически связанным друг с другом;
- применение регистров с заранее указанной корреспонденцией счетов, номенклатурой статей аналитического учета, с показателями, требующимися для составления периодической и годовой отчетности;
- применение месячных журналов-ордеров.

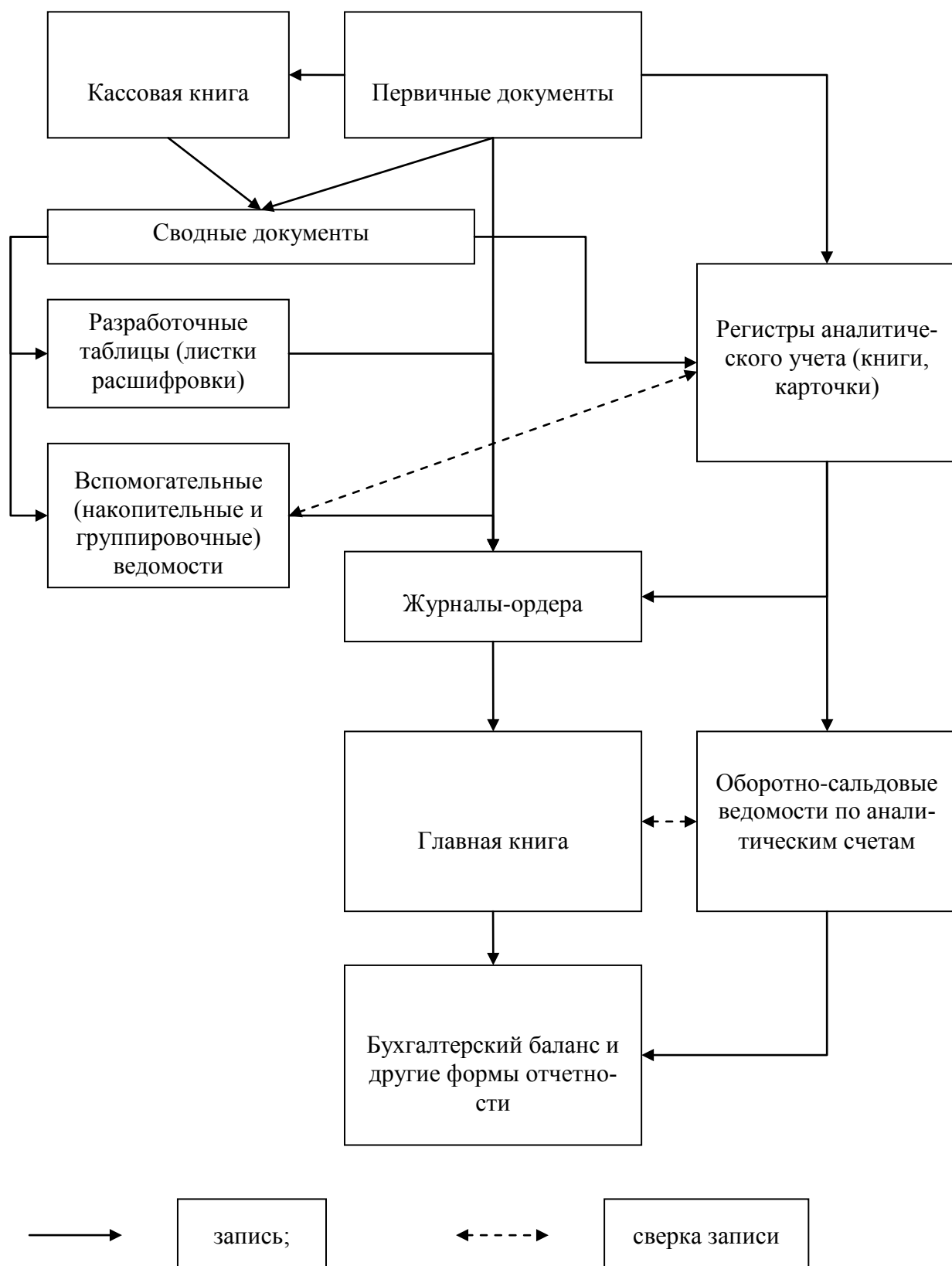


Рис. 7.3. Схема журнально-ордерной формы бухгалтерского учета

В единой журнально-ордерной форме счетоводства применяются, как правило, три вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера, вспомогательные (накопительные и группировочные) ведомости, перечень которых пред-

ставлен в [прил. 17](#), и Главная книга. В целях обеспечения рациональной техники обобщения или группировки некоторых учетных данных, кроме указанных регистров, могут применяться специальные *разработочные таблицы* ([прил. 18](#)).

При этом хозяйствующие субъекты могут самостоятельно приспособлять применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей деятельности при соблюдении общих методологических принципов, установленных Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете».

На всех регистрах журнально-ордерной формы счетоводства указывается месяц заполнения, в необходимых случаях - наименование используемого синтетического счета. В конце месяца регистр подписывается соответствующим работником бухгалтерии и главным бухгалтером.

Основными регистрами журнально-ордерной формы бухгалтерского учета являются журналы-ордера (табл. 7.9).

Учетная процедура журнально-ордерной формы бухгалтерского учета заключается в том, что однородные хозяйственные операции из первичных документов (а при наличии большого количества однородных документов – из сводных, где эти документы предварительно группируются) записывают в хронологическом порядке в журналы-ордера.

Таблица 7.9

*Журнал-ордер № \_\_\_\_\_  
по кредиту счета № \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_*

Дата	С Кт счета № ____ в Дт счетов				Итого по Кт
	счет № ____	счет № ____	счет № ____		
<b>Итого</b>					
Главный бухгалтер (бухгалтер) _____					Расшифровка подписи

В соответствии с действующим законодательством все хозяйствующие субъекты должны соблюдать порядок ведения кассовых операций, предусматривающий ведение кассовой книги. Кассовая книга формируется на основании первичных документов, а ее записи переносятся в сводные документы.

В случаях, когда необходимые синтетические и аналитические показатели сложно получить непосредственно в журналах-ордерах, по ряду синтетических счетов открываются дебетовые вспомогательные (накопительные и группировочные) ведомости, в которых регистрируют дебетовые обороты с указанием корреспондирующих счетов по кредиту. Кроме того, используют-

ся разработочные таблицы (листки-расшифровки), назначение которых состоит в расшифровке (группировке) по счетам и статьям аналитического учета сумм, относимых в дебет или кредит соответствующих счетов. Записи в разработочные таблицы осуществляются по дебетовому признаку на основании сводных документов итогами за день или несколько дней. На каждый дебетуемый счет открывается отдельная разработочная таблица на месяц, итоги которой в конце месяца отражаются в соответствующих ведомостях или журналах-ордерах. Таким образом, группировка данных первичных документов осуществляется предварительно в накопительных и группировочных ведомостях, из которых итоги переносятся в журналы-ордера. Таким образом, эти ведомости используют как вспомогательные учетные регистры для усиления контроля за совершаемыми хозяйственными операциями и совмещения синтетического и аналитического учета. Кроме того, хронологическая и систематическая записи хозяйственных операций осуществляются одновременно, и необходимость ведения специального хронологического регистра отпадает. Не составляются и мемориальные ордера, поскольку все показатели записываются в журналах в разрезе корреспондирующих счетов, поэтому, название «журнал-ордер» свидетельствует о двух качествах данного учетного регистра: использование для хронологической (журнал) и систематической (ордер) записи.

Журнально-ордерная форма основана на использовании шахматного принципа регистрации хозяйственных операций и их накопления за каждый отчетный месяц (выполняется одновременно хронологическая и систематическая запись). Шахматная форма записи означает, что за один рабочий прием сумма хозяйственной операции фиксируется по дебету и кредиту корреспондирующих счетов, то есть выполняется способ двойной записи. Это возможно потому, что все журналы-ордера построены по кредитовому признаку, в корреспонденции с заранее установленными (типовыми) дебетуемыми счетами.

Исходя из принципа регистрации учетных данных по кредитовому признаку записи по кредиту каждого синтетического счета производятся полностью в каком-либо одном журнале-ордере, таким образом, все кредитовые обороты по каждому синтетическому счету собираются в одном журнале-ордере.

Кредитовый признак отражения оборотов по счетам в журналах-ордерах обеспечивает в большей степени, чем дебетовый принцип, контроль за рациональным и эффективным использованием материальных, трудовых и денежных ресурсов. Например, расходование денежных средств из кассы или с расчетного счета, выбытие сырья, материалов и других материальных ценностей показываются по кредиту соответствующих счетов. Отражение кредитовых оборотов в одном учетном регистре позволяет осуществлять контроль за выбытием всех видов ресурсов. При дебетовом принципе построения журнала-ордера поступление денежных средств и материальных ценностей регистрируется в одном месте, а их расход - в разных учетных регист-

рах, что затрудняет наблюдение за направлениями использования ресурсов. Дебетовые обороты по соответствующему синтетическому счету выявляются в различных журналах-ордерах - по мере регистрации в них записей по кредиту корреспондирующих с ним счетов.

Журналы-ордера представляют собой свободные листы большого формата со значительным числом реквизитов. Открываются они на месяц на отдельный синтетический счет (отражаются однородные по экономическому содержанию операции) или группу взаимосвязанных между собой счетов, одинаковых по своему экономическому содержанию, на каждый из которых в журнале-ордере отведен раздел или графа (отражаются операции, тесно связанные между собой). Каждому журналу-ордеру присваивается определенный постоянный номер. Как правило, журналы-ордера имеют различную форму.

Особенностью применяемых журналов-ордеров является то, что в них заранее указывается корреспонденция счетов, а в ряде журналов-ордеров - и номенклатура статей аналитического учета. Для отражения операций, не предусмотренных типовой корреспонденцией счетов, выделяются запасные графы. Это обеспечивает правильную группировку записей из первичных документов или накопительных ведомостей и дисциплинирует счетных работников.

При журнально-ордерной форме учета характерно совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета. Это позволяет во многих случаях отказаться от ведения карточек аналитического учета, составления оборотных ведомостей по аналитическим счетам, необходимых для сверки с данными синтетического учета. Такое совмещение в одном учетном регистре (журнале-ордере) синтетического и аналитического учета обеспечивается применением линейной (позиционной) записи. Такой подход характерен для счетов, на которых учитываются, например, расчеты с поставщиками, подотчетными лицами, покупателями, заказчиками. Однако существуют синтетические счета, по которым из-за большого количества учитываемых объектов невозможно делать записи в журналах-ордерах с необходимой детализацией, то есть в аналитическом разрезе. В виде исключения по данным счетам открываются на основании первичных и сводных документов, а также вспомогательных ведомостей и разработочных таблиц регистры аналитического учета - книги (карточки), по данным которых в конце месяца составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам. Например, аналитический учет материально-производственных запасов (сырья и материалов, товаров, тары, запасных частей и других) ведется в регистрах аналитического учета (карточках) с составлением оборотных ведомостей по аналитическим счетам. Данные оборотных ведомостей по аналитическим счетам служат источником информации для некоторых журналов-ордеров, а также для сверки с показателями Главной книги.

В ряде журналов-ордеров регистрируемые операции не только отражаются по корреспондирующим счетам, но и группируются по субсчетам,

статьям затрат и другим признакам. По такому принципу, как правило, строятся журналы-ордера, в которых сочетается синтетический и аналитический учет затрат на производство, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, готовой продукции и продаж.

В зависимости от конкретных условий хозяйствования журнально-ордерная форма бухгалтерского учета предусматривает специальные ведомости (контрольные), из которых последующие записи в журналы-ордера не производятся, а бухгалтерские проводки составляются лишь для контроля. Назначение контрольных ведомостей состоит в том, чтобы получить контрольные итоги для проверки правильности группировки сумм в других ведомостях, составляемых в аналогичном порядке на основании одних и тех же документов. Этот прием применяют когда обрабатывается большое количество документов, работа с которыми, в силу их массовости, создает возможность возникновения ошибок.

К таким документам относятся, например, документы на приход и расход материалов. Документы на приход материалов накапливаются в журнале-ордере № 6 по кредиту расчетов с поставщиками и подрядчиками, а также в некоторых других регистрах. Документы на расход материалов группируются в ведомостях распределения расхода материалов и затем в журнале-ордере № 10. Для контроля параллельно с журналом-ордером № 10 можно составить контрольную ведомость «Учет материалов в денежной оценке». Данные этой ведомости по итогу обеспечивают проверку правильности соответствующих итоговых цифр в журналах-ордерах.

Записи в журналах-ордерах осуществляют в хронологическом порядке по мере поступления документов либо одной суммой за месяц. Номера записей фиксируют как в самом документе, так и в журнале-ордере. Если документы имеют какую-либо другую нумерацию, порядковая нумерация записей в журнале-ордере указывается дробью. Хранение документов по номерам, установленным при записи в журнал-ордер, облегчает в последующем отыскание нужных документов. Номер документа при таком порядке соответствует номеру строки в журнале-ордере.

Если же последовательная регистрация документов осуществляется в ведомостях по мере их поступления, то их нумерация должна соответствовать номерам строк ведомостей. Если в ведомости записываются итоги пачки документов, они должны храниться по этим пачкам с указанием каждой из них, в какую строку и графу ведомости произведена запись на их основании.

По окончании отчетного месяца в каждом журнале-ордере подсчитывают итог оборотов в разрезе корреспондирующих счетов, а затем сгруппированные итоговые учетные данные из журналов-ордеров переносят в **Главную книгу** – объединенный регистр синтетического учета.

Главная книга открывается на год и служит для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам Главной книги и для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

Строение счетов Главной книги позволяет получать по каждому синтетическому счету развернутые итоги оборотов по дебету с общим итогом оборота по кредиту. Так как журналы-ордера построены по кредитовому признаку, то в соответствующий счет Главной книги кредитовый оборот по каждому счету переносят из журнала-ордера одной строкой. Обороты по дебету счетов отражаются в различных журналах-ордерах. В связи с этим окончательный дебетовый оборот по каждому синтетическому счету определяется после того, как в счет Главной книги разнесены записи из всех журналов-ордеров.

Можно сделать вывод, что журналы-ордера и Главная книга взаимно дополняют друг друга: в журналах-ордерах дается расшифровка кредитового оборота каждого синтетического счета, а в Главной книге – расшифровка дебетового оборота этого же счета.

Для каждого синтетического счета Главной книги отводится, как правило, один или два развернутых листа для записи остатка на начало и конец месяца, оборота по дебету в развернутом виде, то есть в корреспонденции с кредитуемыми счетами, и общей суммы оборота по кредиту. После проверки оборотов по каждому синтетическому счету выводится сальдо на начало следующего месяца и записывается в соответствующей колонке Главной книги.

Форма счета Главной книги представлена в [табл. 7.10](#).

После записи данных из журналов-ордеров в Главную книгу внесение исправлений в них не допускается. Необходимые уточнения должны оформляться бухгалтерскими справками.

Таблица 7.10

*Главная книга. Счет № \_\_\_\_\_*

Месяц	Обороты по Дт			Оборот по Кт	Сальдо	
	с Кт счета № ____ из журнала- ордера № ____	...	Итого по Дт		Дт	Кт
Сальдо на начало месяца						
<b>Итого</b>						

После проверки правильности произведенных записей по счетам Главной книги по ее данным составляется бухгалтерский баланс и другие формы отчетности. Если остатки по синтетическим счетам необходимо показывать в бухгалтерском балансе и других формах отчетности по нескольким статьям, то формирование данных показателей осуществляется также на основании оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам.

*Алгоритм отражения хозяйственных операций при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета* можно представить в такой последовательности:

- 1) регистрация хозяйственных операций в кассовой книге, сводных документах, группировочных и накопительных ведомостях и в регистрах аналитического учета на основании первичных документов;
- 2) перенос данных кассовой книги в сводные документы;
- 3) дополнение накопительных и группировочных ведомостей итоговыми данными сводных документов;
- 4) дополнение регистров аналитического учета итоговыми данными сводных документов и накопительных и группировочных ведомостей;
- 5) сверка показателей регистров аналитического учета и накопительных и группировочных ведомостей;
- 6) формирование оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам по данным регистров аналитического учета;
- 7) составление журналов-ордеров на основании данных первичных документов, накопительных и группировочных ведомостей и оборотных ведомостей по аналитическим счетам;
- 8) перенос кредитовых оборотов из соответствующих журналов-ордеров в Главную книгу;
- 9) сверка данных оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам со счетами Главной книги;
- 10) составление бухгалтерского баланса и других отчетных форм по данным Главной книги и оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам.

***Основными особенностями журнально-ордерной формы учета являются:***

- применение для учета хозяйственных операций журналов-ордеров, запись в которых ведется только по кредитовому признаку;
- группировка однородных хозяйственных фактов как на основании сводных документов, так и путем регистрации их во вспомогательных (накопительных и группировочных) ведомостях и разработочных таблицах;
- осуществление записи на счетах синтетического учета, как правило, на основании предварительно обобщенных однородных документов;
- совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета;
- объединение в журналах-ордерах систематической и хронологической записей;
- отражение в журналах-ордерах хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления отчетности;
- сокращение числа записей благодаря рациональному построению журналов-ордеров и Главной книги.

***Преимущества журнально-ордерной формы бухгалтерского учета*** заключаются в следующем:

- снижение трудоемкости учета, что достигается за счет совмещения в одном регистре синтетического и аналитического учета, систематических и хронологических записей, отмены ряда регистров – мемориальных орде-



ров, регистрационного журнала, ряда оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам;

- улучшение качества бухгалтерского учета;
- ускорение и облегчение составления отчетности;
- расширение возможностей автоматизации учета;
- однократность регистрации оборотов по счетам в текущем учете, что позволяет избежать дублирования записей;
- четкая регламентация построения журналов-ордеров, а также записей в них, наличие в регистрах кодов большинства корреспондирующих счетов, что не только облегчает учет, но и дает возможность устранить ошибочные и произвольные записи;
- указание корреспонденции счетов, отражающей сущность регистрируемых фактов хозяйственной деятельности и обеспечивающей правильную группировку записей из первичных документов или ведомостей;
- система взаимного контроля итоговых показателей в учетных регистрах, что повышает достоверность учетных данных;
- формирование данных, необходимых для отчетности, в течение всего месяца и, как правило, непосредственно из учетных регистров без дополнительных работ, что значительно сокращает сроки составления отчетности.

**К недостаткам журнально-ордерной формы учета следует отнести:**

- сложность и громоздкость построения журналов-ордеров;
- сложное строение отдельных регистров;
- разнообразие структуры журналов-ордеров и ведомостей из-за особенностей учета разных объектов, что усложняет заполнение этих регистров, затрудняет овладение техникой учетной регистрации.

### **Упрощенная форма бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства**

В современной рыночной экономике наряду с крупными и средними хозяйствующими субъектами эффективно функционируют *субъекты малого предпринимательства*.

Малые предприятия ведут бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом РФ от 21.11.1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 года № 34н, положениями по бухгалтерскому учету, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (приказ Министерства финансов РФ от 31.10.2000 года № 94н).

Кроме того, для субъектов малого предпринимательства, являющихся юридическими лицами, разработаны Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (приказ Министерства финансов РФ от 21.12.1998 года № 64н). В этом документе отмечается, что малое предприятие самостоятельно выбирает форму бухгал-

терского учета из применяемых в российской практике исходя из потребностей и масштаба своего производства и управления, численности работников. Например, малым предприятиям, работающим в сфере материального производства, рекомендуется использовать регистры, предусмотренные журнально-ордерной формой учета. Субъектам малого предпринимательства с простым технологическим процессом производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, совершающим незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более 100 в месяц), разрешается применять *упрощенную форму бухгалтерского учета*, которая включает в себя:

- *упрощенную форму бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета;*
- *простую форму бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета).*

Организация бухгалтерского учета по упрощенной форме построена на основе упрощенного рабочего плана счетов, разрабатываемого каждым субъектом малого предпринимательства исходя из типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, который позволяет отражать имущество, капитал и обязательства в регистрах бухгалтерского учета по счетам и тем самым обеспечивать контроль за наличием и сохранностью активов, выполнением обязательств и достоверностью данных бухгалтерского учета.

Для малых предприятий, переходящих с типового плана счетов на упрощенный и, наоборот, с упрощенного плана счетов на обычный, можно использовать адаптированную авторами к действующему Плану счетов информационную таблицу, облегчающую этот процесс ([прил. 19](#)).

*Упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета* предполагает его ведение в *следующих учетных регистрах*:

- *форма № В-1 «Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений»* - является регистром аналитического и синтетического учета наличия и движения основных средств (балансовые счета 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств»). Данные о наличии и движении основных средств записываются в ведомости позиционным способом по каждому объекту отдельно. Ежемесячно при наличии движения основных средств подсчитываются суммы их оборотов и выводится остаток основных средств на 1-е число следующего за отчетным месяца. Перемещение основных средств внутри предприятия в ведомости не отражается. При наличии значительного количества основных средств предприятие может вести их учет с использованием документов по типовым формам. На основании итоговых данных карточек учета движения основных средств ведется сводный учет движения основных средств по балансовому счету 01 «Основные средства» в форме № В-1;

- **форма № В-2 «Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям»** - предназначена для аналитического и синтетического учета производственных запасов (материалов), товаров и готовой продукции (балансовые счета: 10 «Материалы»; 41 «Товары» и 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»). Форма № В-2 открывается на месяц и ведется материально ответственным лицом (или в бухгалтерии) отдельно по производственным запасам, готовой продукции и товарам по видам ценностей независимо от того, имелось или нет движение за отчетный период тех или иных ценностей. Отражаемая в ведомости стоимость ценностей складывается из цены приобретения, включая транспортные расходы, надбавки, указанные в расчетных документах поставщиков. При наличии на предприятии двух и более материально ответственных лиц, которые ведут учет ценностей в формах № В-2, в бухгалтерии малого предприятия на основе их данных составляется форма № В-2 сводного учета наличия и движения ценностей за месяц по малому предприятию. Данные об отпуске материалов и продукции в производство и на продажу записываются в форме № В-2 и, соответственно, в форме № В-3 или форме № В-6. Ежемесячно путем сравнения дебетового и кредитового оборотов выводится остаток товарно-материальных ценностей на 1-е число месяца, следующего за отчетным месяцем;
- **форма № В-3 «Ведомость учета затрат на производство»** - применяется для аналитического и синтетического учета затрат на производство продукции (работ, услуг) и капитальных вложений малого предприятия, учитываемых, соответственно, на балансовых счетах 20 «Основное производство» и 08 «Вложения во внеоборотные активы». Для учета затрат на производство и капитальных вложений необходимо вести разные ведомости по форме № В-3. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) организуется по производствам (управленческим накладным расходам) и видам выпускаемой продукции (работ, услуг). Дебетовая часть содержит учетную информацию о виде продукции (работ, услуг) и ее порядковом номере, дебетовый оборот по балансовым счетам 20 «Основное производство» или 08 «Вложения во внеоборотные активы» соответственно, а также сведения об остатках незавершенного производства, которые числятся на балансовом счете 20 «Основное производство» на начало и конец месяца. Затраты по дебету балансового счета 20 «Основное производство» собираются с кредита разных счетов на основании данных, содержащихся в других ведомостях (форма № В-2, № В-4, № В-5, № В-8 и других), и непосредственно из отдельных первичных документов. В одной ведомости можно вести отдельный учет затрат на производство продукции (работ, услуг) по их видам и на управление производством (накладные расходы). По окончании месяца подсчитывается итоговая сумма всех затрат; сумма затрат на управление распределяется по видам произведенной продукции или полностью списывается на затраты произведенной

продукции или полностью списывается на затраты проданной продукции, работ, услуг. В первом случае делается запись в графе по строке «Всего затрат на управление (накладные расходы)» и обычная запись по строкам учета затрат произведенной продукции (работ, услуг). При списании затрат на проданную продукцию (работы, услуги) они относятся в дебет балансового счета 90 «Продажи» с отражением в графе «Продажи». При определении затрат по законченной производством продукции (работы, услуги) выявляется ее фактическая производственная себестоимость, которая списывается с кредита балансового счета 20 «Основное производство» и дебет соответствующих балансовых счетов по направлениям использования продукции (работ, услуг) - на склад (соответствующий балансовый счет 41 «Товары»), продажи (балансовый счет 90 «Продажи») и другие направления. Затраты, приходящиеся на незаконченную продукцию, числятся на балансовом счете 20 «Основное производство» в разрезе производств (видов продукции) как незавершенное производство. Остатки незавершенного производства на начало месяца показываются в ведомости текущего периода согласно соответствующим данным ведомости форма № В-3 за прошлый месяц, а остаток на конец месяца определяется по актам инвентаризации незавершенного производства или по учетным данным;

- **форма № В-4 «Ведомость учета денежных средств»** - применяется для учета денежных средств на малых предприятиях. Учет их ведется на следующих бухгалтерских счетах: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета». Записи в ведомости по учету денежных средств, операций по кассе, расчетным, валютным и другим счетам в банке производятся на основании выписок банка и приложенных к ним документов;
- **форма № В-5 «Ведомость учета расчетов и прочих операций»** - используется для учета расчетных и прочих операций. Учет таких операций ведется на синтетических счетах, которые подразделяются на соответствующие субсчета, нарастающим итогом остатков средств или задолженности по их видам: 58 «Финансовые вложения», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- **форма № В-6 (отгрузка) «Ведомость учета расчетов и прочих операций»** - применяется, если в учетной политике закреплен метод реализации «по отгрузке». Финансовый результат при использовании данной ведомости определяется как разница между данными граф «Направлено в продажу продукции (работ, услуг) отчетного месяца» по отпускным ценам и по фактической себестоимости. Неоплаченная дебиторская задолженность числится в ведомости по отпускным ценам, а в шахматной ведомости по форме № В-9 учет расчетов ведется с использованием балансового счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». В форме В-6 (отгрузка) позиционным способом отражается информация о каждом плательщике, наименовании продукции, работ, услуг, их фактическая себестоимость,

- стоимость по отпускным ценам, дебетовые и кредитовые обороты за отчетный период по балансовым счетам 90 «Продажи» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», корреспондирующие с ними счета, финансовый результат от операций по реализации;
- **форма № В-6 (оплата) «Ведомость учета реализации»** - используется, если в учетной политике закреплен метод реализации «по оплате». Финансовый результат на малом предприятии, использующем ведомость форма № В-6 (оплата), определяется как разница между данными граф «Оплачено по отпускной цене» и «Оплачено по фактической себестоимости»;
  - **форма № В-7 «Ведомость учета расчетов с поставщиками»** - применяется для учета расчетов с поставщиками, учитываемых на балансовом счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Ведомость открывается путем перенесения остатков задолженности предприятия в разрезе счетов поставщиков из ведомости за прошлый месяц. В ведомость по кредиту балансового счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» позиционным способом записываются данные счетов поставщиков и подрядчиков за выполненные работы и услуги, а также за полученные материальные ценности;
  - **форма № В-8 «Ведомость учета оплаты труда»** - предназначена для расчетов с работниками малого предприятия по оплате труда, учитываемых на балансовом счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Она рекомендована малым предприятиям с численностью работающих до 10 человек, включая штатных и внештатных работников. Форма № В-8 является комбинированной, в ней отражаются учетные данные по расчетам с работниками малого предприятия и данные о выдаче или депонировании невыданной заработной платы. Малым предприятиям с численностью работающих свыше 10 человек, включая штатных и внештатных работников, рекомендуется применять расчетно-платежные ведомости, применяемые на предприятиях, не имеющих статуса малых, и ведомость по форме № В-8. В этом случае форма № В-8 является сводной и заполняется на основании данных типовых ведомостей. В ведомости по форме № В-8 также определяются суммы отчислений на социальные нужды (органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, Фонда медицинского страхования и другим) в установленном порядке от сумм оплаты труда работников;
  - **форма № В-9 «Ведомость (шахматная)»** - предназначена для обобщения данных текущего учета в виде месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, и взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета. Шахматная ведомость является ежемесячным регистром синтетического учета - составляется после подсчета сальдо за месяц по всем счетам. В ней проверяется правильность записей по счетам

бухгалтерского учета, она служит промежуточным звеном между регистрами учета и оборотной ведомостью.

Формы этих ведомостей приведены в приложениях к типовым рекомендациям по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной - по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в графе «Корреспондирующий счет»), в другой - по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. Основанием для записи являются первичные (сводные) учетные документы - акты, накладные, отчеты и тому подобные.

В обеих ведомостях в графах «Содержание операции» (или характеризующих операцию) делается запись на основании первичной учетной документации о сути совершенной операции. В конце месяца после подсчета итога оборотов и выведения остатков ведомости подписывают лица, производившие записи.

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

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, производится в форме № В-9. Содержание шахматной ведомости включает по горизонтали номера ведомостей в порядке их возрастания, а по вертикали – в порядке возрастания кода (цифры) синтетических счетов (включая их наименования). Ведомость по форме № В-9 рекомендуется сначала заполнять путем переноса кредитовых оборотов из применяемых ведомостей с разноской их в дебет соответствующих счетов. По окончании месяца записи в данной ведомости производятся только в части стоимости реализованной продукции (работ, услуг) из графы «Оплачено по отпускной цене» (кредит балансового счета 90 «Продажи»). Выявленный финансовый результат в ведомости по форме № В-6 (оплата) в графе «Прибыль за месяц» используется для записи в ведомости по форме № В-4 операций по балансовому счету 99 «Прибыли и убытки». Дебетовое сальдо по балансовому счету 90 «Продажи» (графа ведомости «Остаток на конец месяца») показывает остаток отгруженной продукции (работ, услуг), не оплаченной покупателями и заказчиками на конец месяца.

На основании шахматной ведомости (форма № В-9) составляется оборотно-сальдовая ведомость по синтетическим счетам, которая является способом обобщения показателей счетов. Из шахматной ведомости в оборотно-сальдовую переносятся дебетовые и кредитовые обороты по каждому применяемому синтетическому счету. После этого в оборотно-сальдовой ведомости подсчитывается сальдо по каждому счету по состоянию на первое число месяца, следующего за отчетным. Оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса малого предприятия.

Упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета в случае наличия большого количества аналитических показателей предусматривает составление регистров (ведомости и карточки) аналитического учета, данные которых сверяются с ведомостями синтетического учета и оборотно-сальдовой ведомостью по синтетическим счетам.

Необходимо заметить, что субъекты малого предпринимательства в соответствии с действующим законодательством обязаны соблюдать порядок ведения кассовой дисциплины и составлять кассовую книгу на основании первичных документов. Упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета представлена на [рис. 7.4](#).

*Алгоритм отражения хозяйственных операций при упрощенной форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета* можно представить в такой последовательности:

- 1) регистрация хозяйственных операций в кассовой книге, сводных документах и в регистрах аналитического учета на основании первичных документов;
- 2) перенос данных кассовой книги в сводные документы;
- 3) составление ведомостей синтетического учета (формы № В-1, № В-2, № В-3, № В-4, № В-5, № В-6 (оплата), № В-6 (отгрузка), № В-7, № В-8) на основании данных первичных и сводных документов, а также регистров аналитического учета;
- 4) обобщение месячных итогов ведомостей синтетического учета в форме № В-9 «Ведомость (шахматная)» путем переноса кредитовых оборотов из применяемых ведомостей с разноской их в дебет соответствующих счетов;
- 5) формирование показателей оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам на основании формы № В-9;
- 6) сверка данных оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам с показателями регистров аналитического учета;
- 7) составление бухгалтерского баланса и других отчетных форм по данным оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам и регистров аналитического учета.

*Особенностью применения упрощенной формы бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета* является то, что она используется на малых предприятиях, занимающихся производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг).

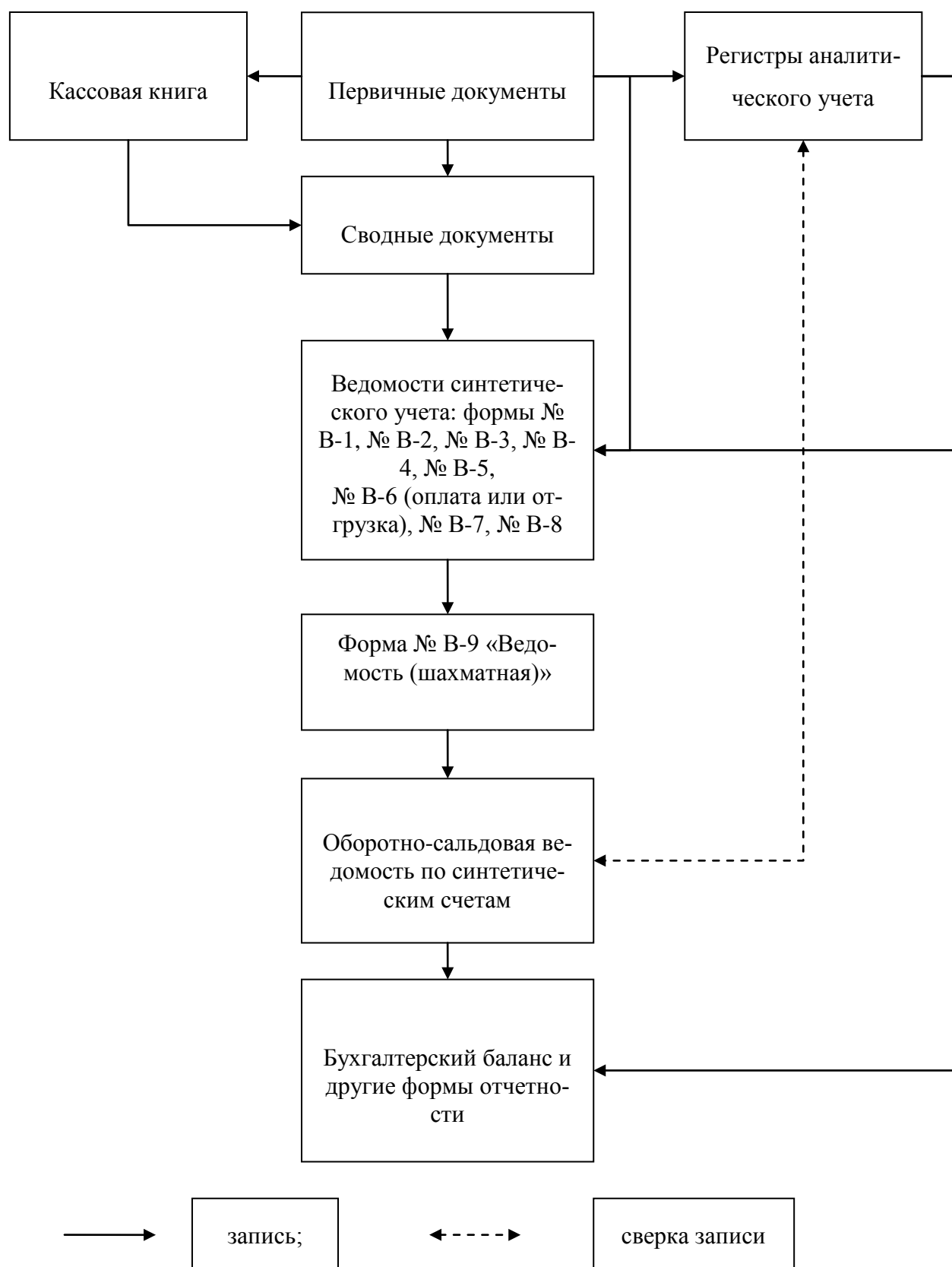


Рис. 7.4. Схема упрощенной формы бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета



Сущность *простой формы бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета)* состоит в том, что регистрация первичных учетных документов, определение себестоимости продукции и финансового результата производится в одном бухгалтерском регистре - форме № К-1 «Книга (журнал) учета фактов хозяйственной деятельности». При этом книгу учета фактов хозяйственной деятельности заполняют либо непосредственно по данным первичных документов, либо по итоговым данным ведомостей. Эти данные используются для составления баланса и других форм бухгалтерской отчетности, т.е. простая форма не требует оборотно-сальдовой ведомости - бухгалтерская отчетность составляется на основании книги учета фактов хозяйственной деятельности.

Форма № К-1 является общим регистром синтетического и аналитического учета, на основании которого можно определить наличие имущества, денежных средств, источников финансирования хозяйственной деятельности малого предприятия на отчетную дату и составить бухгалтерскую отчетность. В книге учета фактов хозяйственной деятельности должны быть отражены все данные по дебету и кредиту всех синтетических счетов, применяемых малым предприятием, а также учетные данные всех аналитических счетов.

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

Форму № К-1 малые предприятия могут вести в виде ведомости, открывая ее на месяц, а при необходимости, используя вкладные листы для учета операций по счетам, - в форме книги, в которой операции учитываются за весь отчетный год. В этом случае страницы книги должны быть прошнурованы и пронумерованы. Учет операций в такой книге ведется весь отчетный год. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета, а также оттиском печати малого предприятия.

Книга учета фактов хозяйственной деятельности открывается записями сумм остатков на начало года или на начало деятельности малого предприятия по каждому виду имеющихся средств и источников.

Затем в графе «Содержание операции» записывается месяц и в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца. При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в книге по графе «Сумма», отражаются методом двойной записи, одновременно по графам дебет и кредит корреспондирующих счетов в одной сумме.

Финансовый результат от продажи продукции выявляется как разница между оборотом, показанным по графе «Продажи - кредит», и оборотом по графе «Продажи - дебет».

Выявленный результат отражается в книге отдельной строкой: в графе «Содержание операции» делается запись «Финансовый результат за месяц»; в графах «Сумма», «Продажи - кредит» или «Продажи - дебет» (если получен убыток) и «Прибыль и ее использование - дебет» показывается сумма финансового результата за месяц. По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и по кредиту всех счетов учета средств и их источников.

После подсчета итоговых дебетовых и кредитовых оборотов средств и их источников (бухгалтерских счетов) за месяц выводится сальдо по каждому их виду (счету) на 1-е число следующего месяца.

Ведомость учета оплаты труда по форме № В-8 (вторая форма бухгалтерского учета малых предприятий, применяющих простую форму бухгалтерского учета), заполняется по аналогии с требованиями для формы бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Дополнительно по общему правилу субъекты малого предпринимательства ведут кассовую книгу для записей операций по кассе, которые дублируют записи в книге учета фактов хозяйственной деятельности.

Схема простой формы бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета) представлена на [рис. 7.5](#).

***Алгоритм отражения хозяйственных операций при простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета):***

- 1) регистрация хозяйственных операций в кассовой книге, сводных документах на основании первичных документов;
- 2) перенос данных кассовой книги в сводные документы;
- 3) заполнение формы № В-8 «Ведомость учета оплаты труда»;
- 4) составление формы № К-1 «Книга (журнал) учета фактов хозяйственной деятельности» на основании данных первичных и сводных документов, а также формы № В-8;
- 5) сверка показателей формы № К-1 и формы № В-8;
- 6) составление бухгалтерского баланса и других отчетных форм по данным формы № К-1.

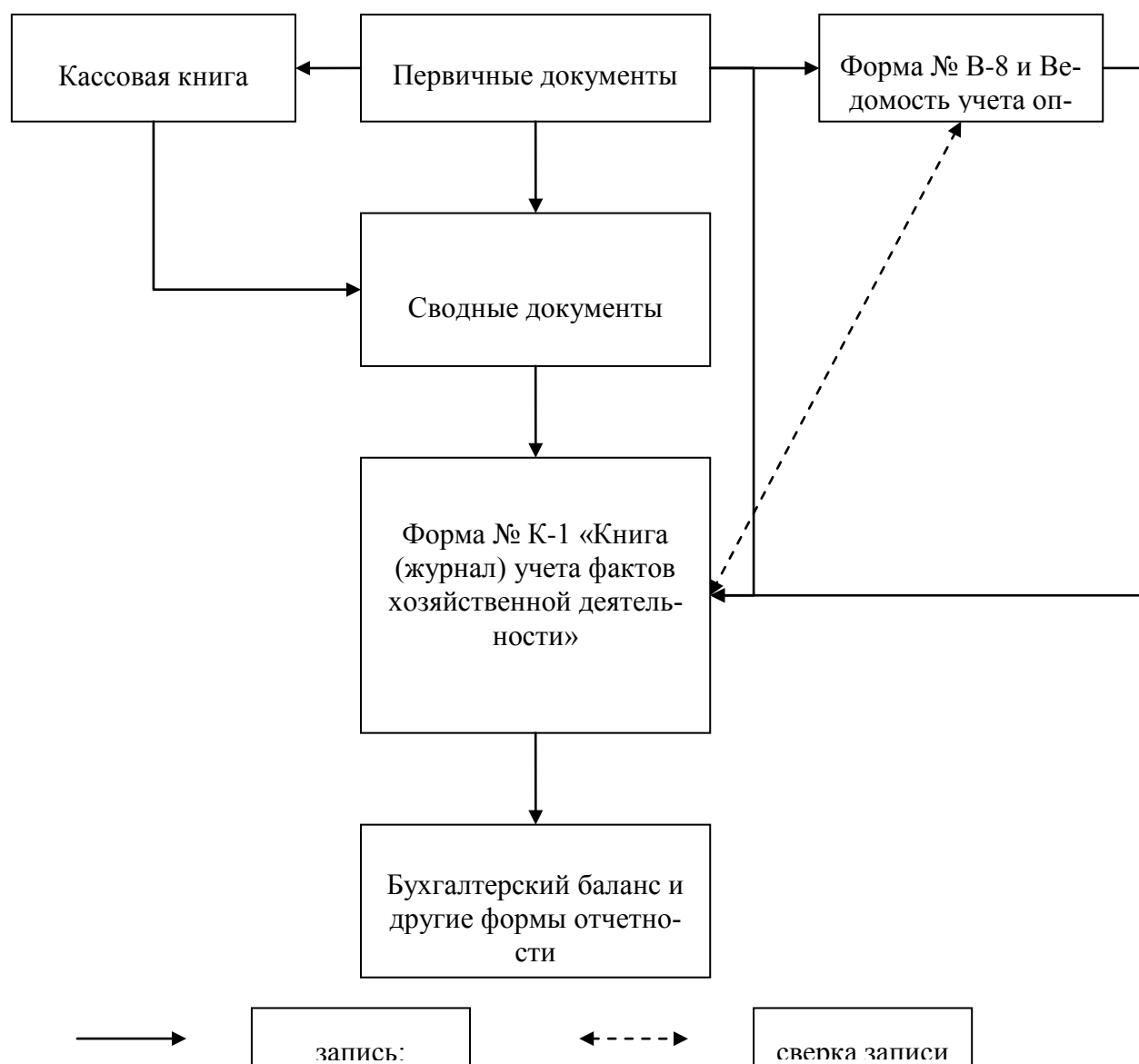


Рис. 7.5. Схема простой формы бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета)

**Отличительной особенностью простой формы бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета)** является то, что она применяется на малых предприятиях, совершающих незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более 30 в месяц), при этом содержание хозяйственного процесса не является сферой материального производства (не имеет место выпуск продукции и выполнение отдельных видов работ).

На малом предприятии можно применять простую форму бухгалтерского учета, если:

- отсутствуют собственные основные средства;
- поступления материалов незначительны и полностью используются на производство продукции (работ, услуг) в отчетном месяце;

- расчеты с покупателями за проданную продукцию, а также с поставщиками и подрядчиками за полученные материальные ценности, выполненные работы и услуги ведутся сразу по факту совершения операции, то есть отсутствуют соответствующие задолженности на конец месяца;
- ведется простое производство с ежемесячной продажей продукции без наличия незавершенного производства, работа по заказам;
- не осуществляется авансирование поставщиков по их затратам;
- возможен учет доходов и расходов на основе полученных и уплаченных наличных денежных средств.

### Автоматизированная форма бухгалтерского учета

Постоянно расширяющаяся хозяйственная деятельность приводит к усложнению всего финансово-хозяйственного механизма хозяйствующих субъектов, а значит, и информационной системы, отражающей этот механизм. Оперативно и точно обработать большой объем информации становится все сложнее. Безусловно, это не позволяет выйти на более высокий уровень организации бухгалтерского учета, отвечающий требованиям современной действительности. Таким образом, возросшие требования к бухгалтерскому учету, трудоемкость и сложность учетных работ, а также революция в *системе информационных технологий* (технология преобразования данных, обеспечивающая реализацию всех процедур преобразования информации), которая произошла в нашей стране, предопределили необходимость появления комплексной автоматизации учетной информации на базе современных информационных технологий – *автоматизированной формы бухгалтерского учета*. Более правильным представляется назвать ее *диалоговой*, поскольку работа ведется на персональном компьютере в диалоговом режиме, имея обратную связь в процессе обработки информации и получения соответствующих выходных документов. В процессе автоматизации наблюдается взаимопроникновение описанных ранее форм бухгалтерского учета: программные продукты обычно предусматривают возможность создания учетных регистров, относящихся более чем к одной форме учета. Это существенно повышает возможности проведения анализа состояния отдельных счетов и финансовой ситуации в организации в целом.

Схема обработки информации при автоматизированной форме бухгалтерского учета представлена на [рис. 7.6](#).

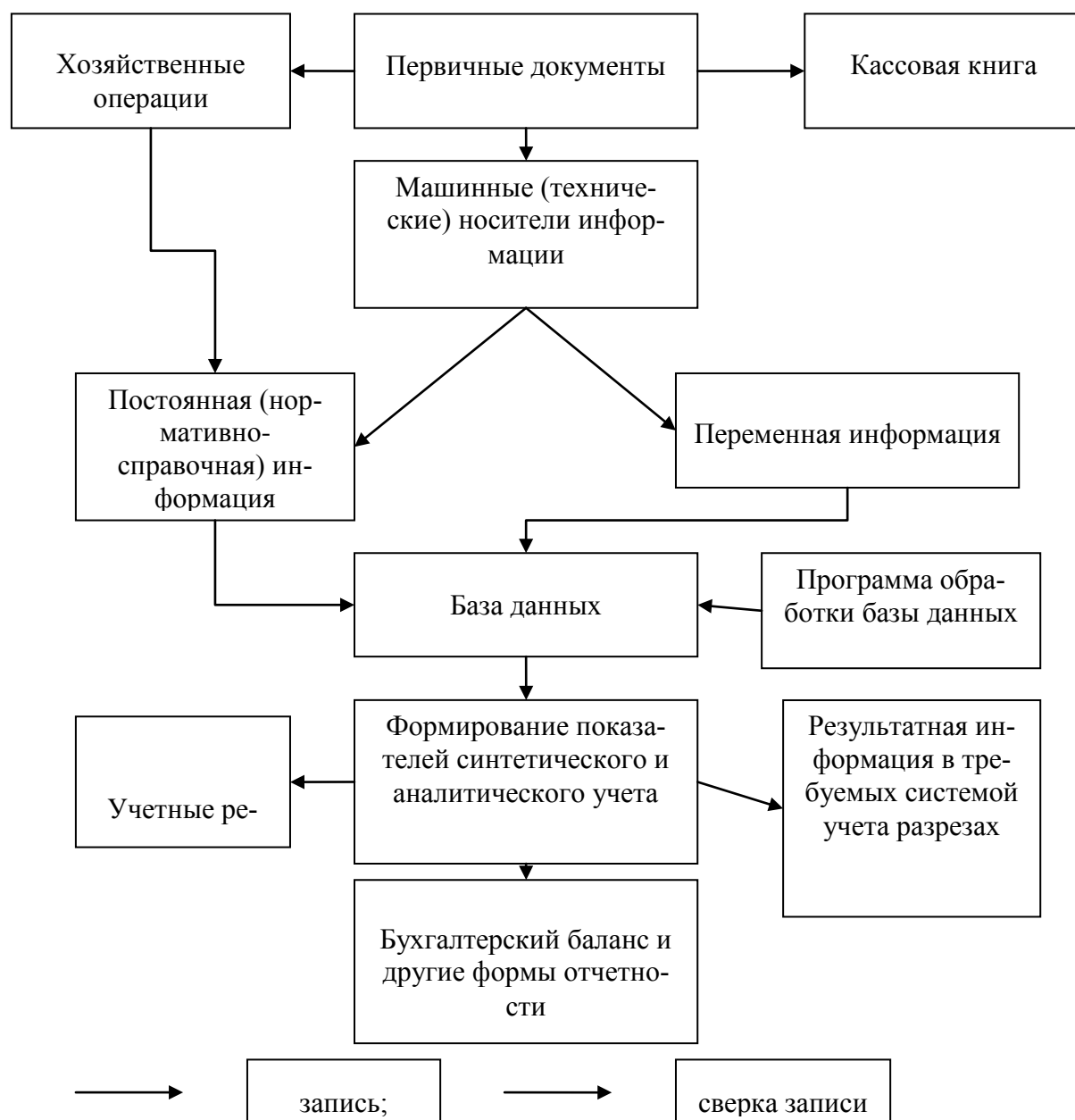


Рис. 7.6. Схема автоматизированной формы бухгалтерского учета

Автоматизация бухгалтерского учета в нашей стране со времени своего возникновения прошла несколько этапов своего развития ([табл. 7.11](#)).

Целесообразно более подробно рассмотреть развитие сферы применения информационных технологий в учете начиная с конца 1980-х годов. На этом этапе внедрение электронно-вычислительных машин шло очень интенсивно и продолжается в настоящий момент.

Таблица 7.11

*Этапы развития вычислительной техники для обработки экономических задач*

Период	Класс используемых вычислительных машин	Организационная форма использования вычислительной техники	Функции управления
1950-1960 годы	Перфорационные вычислительные машины	Централизованная обработка на машинно-счетных станциях крупных предприятий и организаций	Бухгалтерский учет
1970-1980 годы	Универсальные ЭВМ	Централизованная обработка в вычислительных центрах (главных вычислительных центрах, вычислительных центрах коллективного пользования)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• оперативное планирование;</li> <li>• технико-экономическое планирование;</li> <li>• материально-техническое снабжение;</li> <li>• бухгалтерский учет;</li> <li>• кадры</li> </ul>
1990-е годы	Персональные компьютеры	Децентрализованная обработка: <ul style="list-style-type: none"> <li>• на локальных автоматизированных рабочих местах;</li> <li>• в электронной бухгалтерии;</li> <li>• в электронном офисе</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• оперативное управление;</li> <li>• административное управление;</li> <li>• учет производства;</li> <li>• бухгалтерский учет</li> </ul>

Этот этап можно разбить на следующие периоды:

- период с 1988 по 1991 годы характеризуется функциональной примитивностью и сложностью адаптации;
- в период с 1992 по 1994 годы наблюдается приспособленность к различным изменениям в законодательстве (бухгалтерском, финансовом), появляются локальные сети;
- период с 1995 по 1996 годы - период автоматизации - отличается комплексным подходом и узкой специализацией. Такие системы имеют Windows-версии и могут работать в сети.
- современный этап - это поколение комплексных корпоративных информационных систем, предполагающих поставку вместе с программными средствами методики организации производства. Таким образом, это переход от тиражируемых систем, рассчитанных на широкий круг потреби-

телей, к почти индивидуальным решениям, максимально отвечающим потребностям конкретного заказчика.

*Главными признаками, определяющими автоматизированную форму бухгалтерского учета, являются:*

- ***использование персональных компьютеров и других технических средств для организации комплексной системы обработки информации по всем разделам и счетам бухгалтерского учета*** - современная вычислительная техника обеспечивает автоматизацию полного комплекса учетных задач. В этих условиях появляется возможность автоматизации процессов сбора, регистрации первичной информации и передачи ее по каналам связи (или другими способами) в персональном компьютере. Подлежат полной автоматизации такие операции, как вычислительная обработка, сортировка информации, печать регистров. Вычислительная техника позволяет не только выполнять работы, ранее производимые вручную, но и сокращает (благодаря хранению нормативно-справочной информации в памяти персонального компьютера) трудоемкость заполнения первичной документации и снижает затраты на подготовку бумажных носителей информации. Следовательно, при автоматизированной форме учета обработку данных выполняют персональный компьютер, то есть создается комплексная взаимосвязанная система обработки информации. При использовании персонального компьютера возрастает значение периферийной техники и выводных терминальных устройств, значительно повышаются требования к проектированию процессов сбора исходной информации и технологии ее обработки, к математическому и программному обеспечению. Для автоматизации сбора и регистрации информации целесообразно использовать сканеры и другие устройства, установленные в пунктах оформления первичных документов, если сбор и регистрация информации производятся непосредственно в цехах, на складах, в отделах организации. В результате повышается загрузка этих средств, унифицируются процессы сбора и передачи информации для обработки на персональных компьютерах бухгалтерии;
- ***применение системы классификаторов*** - для качественного функционирования автоматизированной формы учета большое значение имеет разработка системы классификаторов экономической информации. К ним относятся классификаторы цехов и отделов организации, клиентов, поставщиков, покупателей, бухгалтерских записей (корреспонденции счетов), бухгалтерских счетов и других показателей. Использование классификаторов позволяет расширить содержание отчетных регистров. Важное значение имеет классификатор корреспонденции счетов, необходимый для проверки корректности (правильности) записей. Он представляет собой справочник, в котором по каждому синтетическому счету указаны корреспондирующие счета. Справочник используется для логического контроля контрировок по синтетическим счетам. Основное внимание должно быть уделено классификатору счетов бухгалтерского учета, который использу-

ется для группировки, отражения и текущего контроля однородных операций по движению хозяйственных средств и их источников. На счетах формируются экономические показатели разной степени обобщения. Совокупность бухгалтерских счетов представляет общий классификатор, который включает счета разного порядка: синтетические, субсчета и аналитические. Синтетические счета соответствуют номерам единого типового Плана счетов, утвержденного Минфином РФ. План счетов обеспечивает единую экономическую характеристику счетов и единство методологии учета хозяйственных средств и операций;

- **использование универсальной документации и машиночитаемых носителей информации** - при автоматизированной форме учета широко применяются универсальные первичные документы, в которых совмещаются оперативные и бухгалтерские данные, и машиночитаемые носители информации, позволяющие с наименьшими затратами труда разрабатывать на персональном компьютере необходимую отчетную документацию в виде регистров, а также заполнять формы отчетности;
- **сохранение принципа двойной записи** - двойная запись хозяйственных операций на счетах имеет важное значение для контроля, поскольку каждая операция в равной сумме отражается по дебету одного и кредиту другого бухгалтерского счета. Следовательно, это должно обеспечить равенство итогов записей по дебету и кредиту счетов. Нарушение этого равенства показывает наличие ошибок в записях, которые должны быть найдены и исправлены. Значение двойной записи определяется не только получением арифметического равенства, но и тем, что она позволяет контролировать хозяйственные операции по существу, показывая взаимосвязь между счетами, и дает возможность организовать контроль за деятельностью лиц и организаций, сдающих и принимающих ценности или работу;
- **автоматизация логических операций по ведению учета** - к числу логических операций по ведению учета можно отнести автоматическое формирование корреспонденции счетов, контроль правильности корреспонденции счетов, контроль соответствия отдельных реквизитов и другое. Основной из операций является, конечно, автоматическое формирование корреспонденции счетов (автоматизация контрировки), определение некорректных записей;
- **применение системы регистров, определенной последовательности их изготовления и способов записи и хранения информации, а также возможность использования запросного режима** - для автоматизированной формы учета большое значение приобретают принципы построения учетных регистров, которые являются носителями разнообразной сводной информации. Регистры разрабатываются на основании данных, содержащихся в первичных документах, и различных промежуточных сведений, хранящихся в памяти персонального компьютера. Информация справочного характера вводится в персональный компьютер в начале работы, текущая учетная информация – с первичных документов либо со



специальных регистраторов учетных данных. Обработка учетных данных производится специальными программами, в соответствии с которыми полученная учетная информация может храниться, поступать в обработку, выдаваться на экран или печать по запросу. В условиях автоматизированной формы учета преимущественно используются регистры, изготавливаемые с помощью печатающих устройств персонального компьютера. При их создании сводная информация может быть сохранена в персональном компьютере, что позволяет при необходимости повторить печать, а также накопить данные для разработки сводных регистров и отчетности. Регистры подразделяются на аналитические и синтетические и отличаются степенью детализации содержащихся в них сведений и группировкой показателей. Формы регистров изменяются исходя из эксплуатационных возможностей печатающих устройств персонального компьютера. Например, в регистрах накопительно-группировочного характера реквизиты по корреспондирующим счетам целесообразно располагать не по горизонтали, как это делается при ручном способе, а по вертикали. Регистры можно разделить на две группы: аналитические по различным участкам учета и регистры сводного учета, заменяющие журналы-ордера, ведомости аналитического учета и другие. Вторая группа представляет собой регистры сводного аналитического и синтетического учета. Они характеризуются небольшим количеством форм, строятся по дебетовому и кредитовому признакам, разрабатываются на основании массивов сальдо, оборотов и некоторых видов постоянной информации. Эти регистры подразделяются на аналитические (2-го порядка) и синтетические (1-го порядка);

- **хранение первичной информации и регистров** - автоматизированная форма учета предполагает определенный порядок хранения первичных документов в соответствии с действующими положениями о документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и организаций. Дискеты и диски с информацией о записях, используемые при разработке квартальной и годовой отчетности, хранятся на протяжении времени, необходимого для составления этой отчетности. Контрольные и справочные ведомости хранятся в течение года, а сводные регистры и различные разработочные ведомости - 5 лет.

Автоматизированная форма бухгалтерского учета основана на базе использования персональных компьютеров, поскольку они обладают большой емкостью памяти, обеспечивают быструю обработку учетной информации и выполняют значительное количество различных операций. Персональные компьютеры позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных учетных регистрах (учетными регистрами, получаемыми с персонального компьютера, могут быть любые документы, содержащие систематическую или хронологическую запись, например, карточки, свободные листы) и на машинных носителях информации (дисках и других источниках).

Автоматизация бухгалтерского учета (внедрение компьютерных технологий) оказывает значительное влияние на документооборот - появляется со-

вершено новый уровень организации документооборота в виде *системы электронного документооборота*, который позволяет:

- подготовить и сохранить в электронном виде первичные документы с уже сформированными реквизитами конкретной организации;
- создать основу для исключения потери документов;
- повысить контроль за выполнением поручений, связанных с подготовкой и обработкой документов и их хранением;
- вывести систему учета на качественный уровень эффективности;
- исключить арифметические ошибки в документах;
- обеспечить постоянный контроль за корректностью проводок и автоматическое формирование отчетности;
- определить регламент работы с документами;
- предупреждать появление ошибок и неточностей;
- сигнализировать о незаполнении обязательных реквизитов и не допускать попадания такого документа в базу данных;
- вводить информацию из первичных документов путем их обработки с помощью процедур, автоматизирующих учетные операции;
- формировать экземпляр документа при сохранении данных, введенных в форму шаблона;
- осуществлять непосредственно из шаблона ряд учетных операций по обработке документа, например реализацию проводок для учета сумм документов на счетах бухгалтерского учета при обработке документов;
- построить схемы документооборота между различными структурными подразделениями организации и внутри них;
- проводить анализ функций, выполняемых конкретным подразделением или сотрудником.

Таким образом, современные программные средства обеспечивают необходимые процедуры преобразования учетной информации, документирование в электронном виде хозяйственных операций и создание информационной базы, обобщение учетных данных и формирование учетных регистров, подготовку бухгалтерской и другой внешней финансовой отчетности.

Персональные компьютеры относительно просты в эксплуатации, что позволяет оснащать ими рабочие места бухгалтеров и на их основе создавать *автоматизированные рабочие места бухгалтера* (рабочее место, оборудованное персональным компьютером и инструментальными средствами – техническим, информационным, программным, технологическим, обеспечивающими автоматизацию большей части операций учетного персонала при выполнении им профессиональных функций), что исключает ручной труд, повышает оперативность, достоверность и качество обработки учетной информации. Автоматизированные рабочие места бухгалтера организуются по функциональному признаку и охватывают различные участки учета, например основные средства, материальные ценности, учет труда и его оплаты, финансово-расчетные операции, затраты на производство готовой продук-

ции, а также ведение сводного учета и составление бухгалтерской и налоговой отчетности.

Полная и комплексная автоматизация бухгалтерского учета на основе автоматизированных рабочих мест позволяет путем методологического, информационного и организационного единства решать задачи для различных подразделений хозяйствующего субъекта и активно воздействовать на основе результатной информации на процесс управления хозяйственной деятельностью в целом. С помощью взаимосвязанных автоматизированных рабочих мест можно осуществлять более тесный контакт между информационной системой бухгалтерского учета и системами плановой и оперативной информации.

В основе работы автоматизированного рабочего места бухгалтера лежит создание компьютерных программ.

Единство информационной базы и полный автоматизированный технологический процесс обеспечиваются за счет однократного ввода информации. Интеграция обработки данных первичного учета и адаптируемость программного обеспечения к задачам пользователей достигаются применением различных программ для персональных компьютеров.

Современный уровень персональных компьютеров обеспечивает не только универсальный характер их применения исходя из общих методологических подходов организации бухгалтерского учета, но и использование программ, настроенных на конкретный хозяйствующий субъект с учетом предложений заказчика.

Учет может осуществляться заполнением журнала хозяйственных операций. Однако формирование корреспонденции счетов может отражаться в данном журнале и после заполнения первичных документов. Пользователь может получать печатные копии заполняемых им первичных документов. Реализован быстрый ввод проводок методом «типовых операций», в основу которого положена типовая корреспонденция проводок. Изменение или добавление типовых операций производится самим пользователем с помощью встроенного текстового редактора. Большой объем памяти персонального компьютера позволяет работать с субсчетами всех уровней, что дает возможность без особой сложности выполнять накопительные операции (начисление амортизации, расчет заработной платы и т.п.).

Оборотная и шахматная ведомости, журналы-ордера и ведомости к ним, а также баланс и другие выходные формы могут быть сформированы за любой период и в короткое время. Для некоторых отчетов возможна детализация вплоть до одной операции.

Первичная учетная информация фиксируется на машинных носителях. Эта процедура по операциям, имеющим экономическую однородность, производится по заранее определенной структуре записи с последующим вводом в персональный компьютер. В качестве машинных носителей информации используются магнитные ленты, магнитные диски, дискеты, флэш-память.

Учетными регистрами являются выходные формы, которые содержат всю необходимую информацию по аналитическим и синтетическим счетам.

Бухгалтерские записи, отражающие результаты ранее произведенных расчетов и группировок, формируются в персональном компьютере автоматически. Обработка массива бухгалтерских записей одновременно по дебету и кредиту синтетических счетов, а также соответствующих объектов аналитического учета позволяет вести обработку указанного массива в пределах каждого основного счета. В то же время, привлекая входящий остаток по данному счету, становится возможным группировать его данные в последовательности, необходимой для составления регистров аналитического учета.

Новые способы обработки информации в результате применения персональных компьютеров не вносят коренных изменений в методологию бухгалтерского учета. Изменяется лишь технология обработки информации. Элементы метода бухгалтерского учета, оставаясь неизменными по своей сущности, лишь видоизменяют свою форму, сообразуясь с условиями автоматизированной обработки учетной информации. В частности, устойчиво формируется тенденция сокращения первичных документов, а также перечня содержащихся в них реквизитов за счет того, что в базе данных наряду с переменными данными представлен массив нормативно-справочной информации. Его содержание включает необходимые нормативные документы по организации бухгалтерского учета, схемы уплаты налогов и налоговых платежей, календарь бухгалтера, нормы естественной убыли товаров и тому подобную информацию. Возможности персональных компьютеров позволяют создавать тематические многоуровневые рубрикаторы, с помощью которых можно просматривать тематические подборки документов. Не представляет труда найти конкретный документ, если о нем есть хотя бы приблизительная информация, используя в этих целях режим поисков по реквизитам. Полнотекстовый запрос к базе данных задается на естественном языке либо с использованием выражений формальной логики. Полностью автоматизирована процедура составления корреспонденции бухгалтерских счетов. Информация обрабатывается в реальном масштабе времени, причем информация, представленная на отдельном синтетическом счете, может быть расчленена на столько аналитических позиций, на сколько могут быть очерчены границы применения соответствующего измерителя. Единая база данных, основу которой составляет учетная информация, позволяет реализовать задачи, многие из которых находятся за пределами бухгалтерского учета.

В настоящее время на рынке автоматизированных форм бухгалтерского учета имеется достаточно большое количество компьютерных программ, которые можно отнести к четырем видам:

- 1) **системные программы** - носят универсальный характер и предназначены для решения многих вспомогательных и управленческих задач. Они обеспечивают гарантированную работу прикладных программ. Среди них особое место занимают операционные системы, которые осуществляют ре-

жим диалога с пользователем, управление компьютером и его ресурсами, а также подключают к работе прикладные программы;

- 2) **прикладные программы**, в свою очередь, подразделяются на 6 классов:
- **мини-бухгалтерия** - программы этого класса предназначаются для предприятий с малым количеством основных средств и небольшой товарной номенклатурой. Путем оформления и обработки бухгалтерских проводок они обеспечивают ведение: аналитического и синтетического учетов, упрощенного натурального учета, Главной книги, оборотной ведомости, некоторых журналов-ордеров и ведомостей. К программам типа «мини-бухгалтерия» относятся:
    - «Финансы без проблем»;
    - Турбо-Бухгалтер»;
    - «Бемби+»;
    - «Лука М»;
    - «Крошка»;
    - и др.;
  - **интегрированная система бухгалтерского учета** - программы этого класса гарантируют выполнение тех же функций, что и программы класса мини-бухгалтерия, но дополняют их множеством аналитических признаков натурально-стоимостного и инвентарного учетов за счет усложнения процедур обработки проводок и использования информации, необходимой для расширенного аналитического учета. К программам данного класса относятся:
    - «БЭСТ-2», «БЭСТ-3», «БЭСТ-4»;
    - «Лука ОС», «Лука С», «Лука З», «Лука-Компакт» - для малого и среднего бизнеса;
    - «Лука ПРО» - для автоматизации бухгалтерского учета крупных хозяйствующих субъектов;
    - и др.;
  - **инструментальная система (конструктор)** - программы этого класса могут обеспечить выполнение всех функций, необходимых пользователю, при условии, что он сам сможет настраивать требуемые функции для ведения бухгалтерского учета. Инструментальные программы предназначены для бухгалтеров высокой квалификации, владеющих техникой программирования. Они позволяют создать собственную программу бухгалтерского учета в своей организации;
  - **комплекс автоматизированных рабочих мест (АРМ)** - программы этого класса предназначаются для бухгалтерий, имеющих следующие участки учета: учет основных средств, учет товарно-материальных ценностей, учет банковских и кассовых операций, учет готовой продукции, учет расчетов с дебиторами и кредиторами.  
Комплексами автоматизированных рабочих мест выступают:
    - «1С: Предприятие»;

- бухгалтерский комплекс ABACUS Professional;
- учет торговых операций Trade House;
- комплекс гостиничного учета Hotel;
- бухгалтерия ценных бумаг ABACUS Invest;
- и др.;
- **программы для ведения отдельных участков учета** - программы этого класса имеют самостоятельную ценность в решении отдельных учетных задач;
- **заказные системы** - заказные системы создаются по индивидуальному проекту заказчика, они не подлежат тиражированию и могут быть отнесены к любому из перечисленных классов.

Также выделяют следующие пакеты прикладных программ, основанные на названных классах:

- «1С: Бухгалтерия»;
  - «Инфо-Бухгалтер»;
  - «Галактика»;
  - «Инфософт»;
  - «Парус»;
  - ВС: Бухгалтерия;
- 3) **инструментальные (специализированные) программные средства** – программы, которые используются в ходе разработки, корректировки или развития других прикладных или системных программ. По своему назначению они близки системам программирования. К инструментальным программам, например, относятся:
- редакторы;
  - средства компоновки программ;
  - отладочные программы, то есть программы, помогающие находить и устранять ошибки в программе;
  - вспомогательные программы, реализующие часто используемые системные действия;
  - графические пакеты программ и т.п.

Инструментальные программные средства могут оказать помощь на всех стадиях разработки программного обеспечения;

- 4) **комбинированные программы** совмещают в себе функции представленных компьютерных программ, например системных и инструментальных.

Все имеющиеся компьютерные бухгалтерские программы работают с тем или иным видом журнала регистрации фактов финансово-хозяйственной деятельности по традиционной схеме:

- 1) первичные документы;
- 2) журнал регистрации фактов финансово-хозяйственной деятельности;
- 3) системные отчеты (учетные регистры);
- 4) бухгалтерская отчетность.

Формирование журнала регистрации фактов финансово-хозяйственной деятельности в разных программах осуществляется в следующих вариантах:

- когда его составление бухгалтер полностью берет на себя;
- когда используется целый ряд вспомогательных и справочных данных, вплоть до автоматического написания отдельных блоков, что позволяет реализовать способности пользователей разной квалификации и опыта.

Большинство прикладных бухгалтерских программ составляется на базе одного из двух следующих принципов:

- как универсальная программа с механизмом настройки на конкретные особенности организации: 1С: Бухгалтерия, Инфо-Бухгалтер, Турбо Бухгалтер, Финансы без проблем;
- как программа с фиксированным количеством готовых решений и ситуаций с механизмом параметрических настроек: Галактика. Инфософт, Парус.

В современных условиях хозяйствования разработки по автоматизации бухгалтерского учета ведутся по следующим направлениям:

- автоматизация бухгалтерского учета малых предприятий – наиболее популярное направление. Как правило, программные продукты для малых предприятий обеспечивают ведение Книги учета хозяйственных операций, Главной книги, составление бухгалтерского баланса, формирование различных выходных документов, заполнение первичных учетных документов;
- автоматизация бухгалтерского учета средних и крупных организаций - включает программное обеспечение автоматизированного рабочего места бухгалтера по бухгалтерскому учету с многоуровневым аналитическим учетом. В крупных организациях возникает необходимость обеспечения одновременной работы разных специалистов с единой базой бухгалтерских данных, что требует сетевых версий программных комплексов по автоматизации бухгалтерского учета;
- автоматизация отдельных участков учета - в настоящее время программы, обеспечивающие автоматизацию отдельных участков учета, широко представлены на рынке и позволяют совершенствовать учет складских, расчетных и других операций.

***Алгоритм отражения хозяйственных операций при автоматизированной форме бухгалтерского учета состоит из четырех уровней:***

- 1) происходит сбор, регистрация и ввод первичной информации, возникающей в структурных подразделениях хозяйствующего субъекта. Здесь же имеется инструментарий для подготовки различных справок и документов. В течение отчетного периода в базу данных заносится информация по каждой услуге, по каждому контрагенту, с которым осуществляются взаиморасчеты, по каждому плательщику и другая информация;
- 2) данные, сформированные на первом уровне, подвергаются обработке на втором уровне, используется постоянная информация, представляющая собой справочные данные и различные нормативы;
- 3) по результатам обработки формируются учетные регистры, в которых аккумулируются хронологические и систематические записи, текущие хо-

зяйственные операции. По запросу в любой момент времени пользователь может оперативно получать информацию с требуемой степенью детализации об имуществе, о состоянии расчетов и т.п., а также различные экономические и бухгалтерские показатели и динамику их изменения, справочные данные;

- 4) завершающим четвертым уровнем является процесс формирования отчетных форм, в результате которого пользователи получают бухгалтерскую финансовую отчетность, а также имеют возможность сформировать различные аналитические данные.

Обобщение опыта функционирования автоматизированной формы учета позволяет авторам предложить следующие регистры сводной информации:

- синтетические - главная книга, оборотный и сальдовый баланс;
- аналитические - подробные и итоговые оборотные ведомости, ведомость-отчет, ведомость учета производственных затрат.

Основным синтетическим регистром, разрабатываемым по всем синтетическим счетам, является главная книга (табл. 7.12).

Таблица 7.12

*Главная книга по счету № \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_*

Основной счет	Корреспондирующий счет	Входящее сальдо		Обороты		Исходящее сальдо	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт

Второй синтетический регистр - оборотный баланс - имеет контрольное значение. Он используется для выверки оборотов по всем синтетическим счетам баланса и заменяет контрольно-шахматную ведомость.

Ведомость аналитического учета (подробная) является основным аналитическим регистром. Она изготавливается на основании тех же данных, что и главная книга, по форме, приведенной в табл. 7.13.

Таблица 7.13

*Оборотная ведомость по счету № \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_*

Дата	Цех, склад	№ документа	№ строки баланса	Вид оборота или сальдо	Основной счет		Корреспондирующий счет		Входящее сальдо		Обороты		Исходящее сальдо	
					синтетический	аналитический	синтетический	аналитический	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт

В ведомости по соответствующим синтетическим счетам приводятся данные по аналитическим счетам в хронологической, позиционной или другой последовательности. Наличие в форме таких граф, как дата, цех (склад),



номер документа, основной и корреспондирующий счета (синтетические и аналитические), повышает ее аналитические свойства. В ведомости подсчитываются частные итоги - по аналитическим счетам, промежуточные - по основным синтетическим счетам и определяется исходящее сальдо по аналитическим счетам. Кроме того, исходящее сальдо подсчитывается по каждому синтетическому счету.

По приведенной форме для отдельных синтетических счетов (50, 51 и других) можно печатать справочные ведомости, используемые в центральной бухгалтерии для контрольных целей, в течение отчетного периода. Обратная ведомость (подробная) применяется для ведения аналитического учета по следующим синтетическим счетам: 01 - 09, 43, 55, 56, 60, 62, 66, 67, 69, 71, 73, 76, 77, 78, 80, 82, 83, 84, 86, 96, 97 и 99.

Ведомость аналитического учета (итоговая) является также регистром аналитического учета, но в отличие от предыдущей ведомости записи в ней формируются не по каждому документу в отдельности, а в целом по аналитическим счетам (в разрезе субсчетов, складов, цехов и т.д.). По форме этот регистр аналогичен главной книге, но добавляются некоторые реквизиты: коды субсчетов, складов и тому подобное. Обратная ведомость (итоговая) используется для ведения сводного аналитического учета по счетам 10, 41, 43, 90, 91, 70. Применение ее для перечисленных счетов обосновано тем, что аналитический учет (по номенклатурным номерам материалов, табельным номерам работающих, кодам готовых изделий и другим показателям) ведется по отдельным схемам с составлением оборотных, расчетных и других ведомостей. Имеющиеся в этом регистре данные служат для проверки итогов аналитического учета и его увязки со сводным синтетическим учетом.

Ведомость-отчет, являющаяся регистром аналитического учета, применяется для сопоставления фактических и плановых (сметных) затрат в разрезе кодов аналитического учета за месяц, квартал и с начала года. Она изготавливается на основании информации о суммах оборотов (за текущий и предыдущий месяцы) и постоянной информации о плановых (сметных) данных (табл. 7.14).

Таблица 7.14

*Ведомость-отчет по счету № \_\_\_\_ за \_\_\_\_*

Основной счет		Сумма			
синтетический	аналитический	за отчетный месяц		с начала года	
		по плану (смете)	фактическая	по плану (смете)	фактическая

В ведомости обобщаются итоги в разрезе аналитических счетов. Она изготавливается по счетам 24, 25, 26, 28, 29 и другим.

Ведомость учета производственных затрат является регистром аналитического учета по счетам 20, 23, 44. Она может изготавливаться отдельно по каждому цеху и в целом по организации в разрезе заказов (изделий) или

групп однородных изделий с подсчетом затрат по калькуляционным статьям расходов (табл. 7.15).

Таблица 7.15

*Ведомость учета затрат по счету № \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_*

Месяц	Изделие (заказ)	Статья калькуляции	Сумма незавершенного производства на начало месяца	Сумма затрат текущего месяца	Списание на брак, опыты и другое	Фактические затраты на товарный выпуск	Сумма незавершенного производства на конец месяца	Сумма выпуска по нормативным (плановым) калькуляциям	Сумма отклонений

Заключительным этапом разработки месячной отчетности является изготовление ведомости сальдового баланса - регистра синтетического учета. Такая ведомость распечатывается на основании данных исходящих остатков и создается автоматически при изготовлении регистров аналитического учета - оборотных ведомостей, а по отдельным счетам (50, 51, 67 и другим) - при разработке главной книги. В регистре подсчитываются итоги по синтетическим счетам (табл. 7.16).

Таблица 7.16

*Ведомость сальдового баланса за \_\_\_\_\_*

Синтетический счет	Сумма	
	Дт	Кт
	частные итоги - по синтетическим счетам; промежуточные итоги - по номерам строк баланса; сводные итоги - по балансу	

При изготовлении месячных регистров происходит накопление информации об оборотах в памяти персонального компьютера. Такая информация в дальнейшем необходима для разработки ведомостей (по форме оборотной ведомости или главной книги), используемых для заполнения форм отчетности или их изготовления и печати. Приведенные регистры могут распечатываться как за определенные периоды, так и по запросу на любую дату.

Данные регистры синтетического и аналитического учета могут быть использованы в качестве аналогов при разработке пакетов прикладных программ по бухгалтерскому учету. В пакетах прикладных программ могут применяться и другие формы регистров. Важно, чтобы были обеспечены принципы взаимосвязи регистров, ведение синтетического и аналитического учета и комплексность обработки информации.

Основными *особенностями автоматизированной формы бухгалтерского учета* являются:

- автоматизированная форма учета, основанная на использовании персональных компьютеров (электронно-вычислительной техники), представляет собой комплексную автоматизацию учетного процесса, начиная от сбора первичных учетных данных до получения бухгалтерской отчетности;
- в основу автоматизации бухгалтерского учета положена интегрированная система обработки данных – централизованный сбор и распределение данных между различными подсистемами учета;
- однократный ввод и многократное использование учетных данных;
- автоматическое получение информации об отклонениях от установленных процедур (норм, нормативов, заданий и т.д.);
- автоматизация учета в системе реального времени;
- получение информации по запросу на любую дату;
- в основу учетного процесса заложен главный элемент метода бухгалтерского учета – документация;
- автоматическое формирование всех учетных регистров и форм отчетности на основе данных, отраженных в системе счетов;
- создание объективных условий, исключающих дублирование показателей учета, путем формирования единого подхода к оценке значимости информационной системы на всех уровнях принятия управленческих решений, прогнозирования, обобщения, оперативного, предварительного и последующего контроля, а также осуществления экономического анализа;
- быстрота и удовлетворение различных пользователей соответствующей информацией на основе единого ее массива.

К *достоинствам автоматизированной формы счетоводства* относятся:

- механизация и во многом автоматизация учетного процесса;
- простота расчетов;
- экономичность, быстрота и высокая точность обработки информации;
- оперативность учета;
- повышение производительности труда учетных работников (освобождение их от выполнения простых технических функций и предоставление им большей возможности заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности);
- увязка различных видов учета и планирования (поскольку они используют одни и те же носители информации);
- автоматическое обнаружение арифметических и других ошибок в учете и отчетности;
- быстрый ввод проводок методом «типовых операций», в основу которого положена типовая корреспонденция счетов;
- возможность без особой сложности выполнять накопительные операции (начисление амортизации, расчет заработной платы и т.п.), поскольку

большой объем памяти персонального компьютера позволяет работать с субсчетами всех уровней;

- автоматическое формирование в персональном компьютере бухгалтерских записей, отражающих результаты ранее произведенных расчетов и группировок. Обработка массива записей по дебету и кредиту синтетических счетов, а также соответствующих объектов аналитического учета позволяет вести обработку указанного массива в пределах каждого счета.

*Недостатками автоматизированной формы бухгалтерского учета являются:*

- сложность в изложении инструкций для пользователей;
- небольшой выбор программ бухгалтерского учета, с одной стороны, для самых простых пользователей, с другой - для самых подготовленных профессионалов, занимающихся поисковыми исследованиями;
- недостаточность охвата программным обеспечением направлений предпринимательской деятельности (торговля, строительство, транспорт, страхование, инвестиции);
- отсутствие описания принципов взаимосвязи учетных регистров, а также их состава и деления на синтетические и аналитические (является наиболее существенным, поскольку не ориентирует пользователей на законченную автоматизированную технологию ведения учета);
- арифметические действия осуществляются неявно программными средствами, следовательно, задача непрерывного контроля усложняется;
- документы, предусмотренные в программе (например, накладная, счет-фактура), можно сформировать и выдать на руки с одновременным исполнением бухгалтерской записи (проводки). Но можно этого и не делать, заполнить документ от руки, а после выполнения операции ввести информацию в персональном компьютере.

При выборе хозяйствующим субъектом формы бухгалтерского учета необходимо проанализировать особенности, преимущества и недостатки каждой формы исходя из требований, предъявляемых к ним. Так, авторы в [прил. 20](#) проводят сопоставление отдельных форм бухгалтерского учета из числа получивших в настоящее время наибольшее распространение на практике и дают рекомендации субъектам предпринимательства по выбору формы счетоводства.

## ТЕМА 8. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 8.1. Сущность и принципы формирования учетной политики

В условиях рыночной экономики хозяйствующие субъекты получили самостоятельность в вопросах организации бухгалтерского учета, отражения хозяйственных операций на счетах и в расчетах экономических показателей. Однако бухгалтерский учет должен основываться на определенных правилах в рамках общих принципов, утвержденных действующим законодательством. Основная задача любого хозяйствующего субъекта заключается в определении такой совокупности правил, реализация которых обеспечила бы максимальный эффект от ведения учета, то есть своевременность формирования финансовой и управленческой информации, ее достоверность, доступность и полезность для широкого круга заинтересованных лиц.

Теоретически возможны *три подхода к установлению правил постановки бухгалтерского учета для хозяйствующего субъекта*:

- **централизованный** – при организации бухгалтерского учета каждый хозяйствующий субъект должен строго следовать правилам и предписаниям, выработанным центром. Этот вариант используется при централизованно управляемой экономике;
- **децентрализованный** – предусматривает свои правила организации бухгалтерского учета для каждого хозяйствующего субъекта. Этот подход предполагает максимальную адаптацию учетных процедур к конкретному хозяйствующему субъекту;
- **смешанный** – предполагает сочетание первого и второго подходов. Централизованно устанавливаются основополагающие правила и принципы ведения учета, обеспечивающие доступность и полезность учетной информации. Общие правила и принципы конкретизируются каждым хозяйствующим субъектом исходя из условий деятельности, имеющейся технической базы, квалификации персонала и некоторых особенностей субъекта. Другими словами, хозяйствующие субъекты разрабатывают и проводят собственную учетную политику.

Разработка и реализация учетной политики хозяйствующего субъекта непосредственно связаны с практическим ведением бухгалтерского учета и его методом. Из всего многообразия способов ведения бухгалтерского учета хозяйствующий субъект выбирает те, которые наилучшим образом обеспечивают учетный процесс, при этом выбранные способы ведения учета должны отвечать общепринятым правилам.

Выбранные правила и принципы ведения бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта должны быть закреплены документально, то есть необходимо оформление учетной политики, которая является одним из основных документов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета хозяйст-

вующего субъекта. Хозяйствующие субъекты формируют свою учетную политику в целях обеспечения методологического, технического и организационного единства учетного процесса.

Под *учетной политикой* понимается принятая экономическим субъектом совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности, оказывающая непосредственное влияние на финансовое положение и на финансовые результаты хозяйственной деятельности.

К *способам ведения бухгалтерского учета* относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Представленное определение учетной политики позволяет говорить о ней в широком смысле слова как о системе ведения бухгалтерского учета в конкретном хозяйствующем субъекте.

С другой стороны, учетная политика может рассматриваться и в узком смысле, как документ системы ведения бухгалтерского учета, отражающий специфические и вариантыные способы бухгалтерского учета, которые применяет конкретный хозяйствующий субъект.

Учетная политика разрабатывается хозяйствующими субъектами на основании Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (приказ Министерства финансов РФ от 09.12.1998 года № 60н), в соответствии с которым каждый хозяйствующий субъект обязан:

- установить перечень конкретных элементов учетной политики;
- по каждому из элементов учетной политики раскрыть из числа альтернативных способы учета, существенно влияющие на принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности.

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 распространяется в части:

- формирования учетной политики – на организации, независимо от организационно-правовых форм;
- раскрытия учетной политики – на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству РФ, учредительным документам либо по собственной инициативе.

Филиалы и представительства иностранных хозяйствующих субъектов, находящиеся на территории РФ, могут формировать учетную политику исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранного хозяйствующего субъекта, если последние не противоречат МСФО.

*Главная задача учетной политики* - максимально объективно отразить деятельность хозяйствующего субъекта, сформировать полную и достоверную информацию о нем в целях эффективного управления работой хозяйствующего субъекта.

Учетная политика формируется путем выбора способов ведения бухгалтерского учета из нескольких, определенных положениями по бухгалтерскому учету. Если положениями не разработаны способы ведения учета для каких-либо объектов, то хозяйствующий субъект разрабатывает собственные. В обоих случаях должно быть выдержано главное требование при организации учетной политики - выбор способов ведения бухгалтерского учета должен быть основан на единых принципах. Это означает:

- применение избранных способов ведения учета всеми структурными подразделениями хозяйствующего субъекта, в том числе выделенными на самостоятельный баланс, иначе учетная информация будет несопоставимой и несводимой;
- в отношении какого-то одного конкретного вопроса хозяйствующий субъект должен использовать один выбранный способ, если иное не установлено нормами действующего законодательства.

*Процесс формирования учетной политики состоит из следующих этапов:*

- 1) определение объектов бухгалтерского учета, в отношении которых должна быть разработана учетная политика;
- 2) выявление, анализ и оценка факторов, под влиянием которых производится выбор способов ведения бухгалтерского учета;
- 3) выбор и обоснование исходных положений построения учетной политики;
- 4) идентификация потенциально пригодных для применения хозяйствующим субъектом способов ведения бухгалтерского учета по каждому приему и объекту учета;
- 5) отбор способов ведения бухгалтерского учета, пригодных для применения хозяйствующим субъектом;
- 6) оформление выбранной учетной политики.

*На первом этапе* устанавливается предмет учетной политики, так как каждый хозяйствующий субъект имеет свою совокупность объектов бухгалтерского учета. В зависимости от состава объектов учета *на втором этапе* выявляются конкретные условия, влияющие на формирование учетной политики. *На третьем* этапе анализируется построение учетной политики в отношении допущений, выявленных на предыдущем этапе. *Четвертый этап* заключается в отборе потенциально пригодных способов ведения бухгалтерского учета. *Пятый этап* состоит непосредственно в выборе способов бухгалтерского учета для конкретного хозяйствующего субъекта. *На последнем этапе* выбранная учетная политика оформляется документально.

На выбор конкретных правил и условий, отражаемых в учетной политике хозяйствующего субъекта, влияют следующие факторы:

- правовой и организационно-экономический статус хозяйствующего субъекта (форма собственности, организационно-правовая форма, отрасль и вид деятельности, размеры);

- текущие и долгосрочные цели предпринимательства (привлечение дополнительных финансовых ресурсов, укрепление конкурентных позиций на рынке и другое);
- особенности деятельности - производственной (технологическая структура, потребляемые ресурсы), коммерческой (организация снабжения и сбыта, система и формы расчетов), финансовой (взаимоотношения с банками, налоговыми органами), управленческой (структура, зависимость от собственников, отчетность перед ними);
- кадровое обеспечение - уровень квалификации персонала;
- хозяйственная ситуация - развитость инфраструктуры рынка, состояние бухгалтерского и налогового законодательства;
- объем производства и реализации продукции, численность работающих, стоимость имущества хозяйствующего субъекта;
- управленческая структура хозяйствующего субъекта (наличие филиалов, структурных подразделений);
- степень развития информационной системы хозяйствующего субъекта;
- материальная база (наличие технических средств регистрации информации, компьютерной техники и т.д.);
- уровень инфляции, состояние рынков сбыта, наличие конкуренции.

Общие правила (принципы) организации бухгалтерского учета определены на основании Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 года № 129-ФЗ, Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Министерства финансов РФ от 29.07.1998 года № 34н) и других нормативных документов. При их реализации в учетной политике конкретного хозяйствующего субъекта необходимо исходить из **допущений** об имущественной обособленности хозяйствующего субъекта, непрерывности его деятельности, последовательном применении учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

**Имущественная обособленность** означает, что имущество и обязательства хозяйствующего субъекта существуют отдельно от имущества и обязательств собственников. На балансе хозяйствующего субъекта может быть отражено лишь то имущество, которое согласно законодательству признается его собственностью (принадлежит на праве владения), все прочие ценности должны учитываться за балансом. Этим обеспечивается основа для определения действительного имущественного и финансового состояния хозяйствующего субъекта.

**Непрерывность деятельности** хозяйствующего субъекта означает, что, принимая какое-либо решение по вопросам учетной политики, исходят из того, что субъект будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствует намерение или необходимость ликвидации либо существенного сокращения деятельности, и следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.



Принцип находит свое отражение в порядке оценки имущества хозяйствующего субъекта, которую не следует проводить с расчетом на то, что субъект может быть ликвидирован на ту или иную отчетную дату.

Под *последовательным применением учетной политики* понимается то, что избранные экономическим субъектом способы ведения бухгалтерского учета применяются последовательно от одного периода к другому. Изменения в проводимую хозяйствующим субъектом учетную политику должны быть целесообразны и обоснованны.

*Временная определенность фактов хозяйственной деятельности* хозяйствующего субъекта означает, что эти факты относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Это означает следующее:

- факты хозяйственной деятельности подлежат отражению в бухгалтерском учете за учетный период, в котором они имели место или по мере их совершения;
- все доходы и расходы, полученные или выплаченные в отчетном периоде, считаются доходами и расходами отчетного периода независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств (метод начислений).

Исходя из данного принципа все хозяйственные операции должны отражаться в том отчетном периоде, к которым они относятся. Затраты же, произведенные хозяйствующим субъектом в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском учете как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом экономическим субъектом, в течение периода, к которому они относятся.

При выборе учетной политики следует исходить из определенных *требований*, обеспечивающих адекватность учетной политики определенной хозяйственной ситуации. К этим требованиям относятся полнота, своевременность, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость, рациональность.

*Полнота.* Избранные хозяйствующим субъектом способы ведения бухгалтерского учета должны отражать все факты его хозяйственной деятельности. Это требование реализуется путем документирования и отражения в учете каждого факта деятельности.

*Своевременность* отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности.

*Осмотрительность.* Используемые предприятием способы должны обеспечивать большую возможность отражения в бухгалтерском учете потерь и пассивов, чем доходов и активов. Это означает, что к учету принимаются лишь те доходы, которые уже получены, в то же время учету подлежат все ожидаемые обязательства и потенциальные убытки.

**Приоритет содержания перед формой.** Избранные способы бухгалтерского учета должны быть ориентированы на отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности не только из их правовой формы, но и из экономического содержания и хозяйственной ситуации, в которой они возникли.

Это требование реализуется, например, при поступлении к хозяйствующему субъекту неправильно оформленных первичных документов от контрагентов, которые после обнаружения таких фактов должны быть приведены внутри субъекта в соответствие, или факт совершения операции должен быть подтвержден иным способом (например, поступивший товар должен быть принят по отдельно составленному акту приемки, с соблюдением всех предъявляемых требований).

**Непротиворечивость.** Избранные хозяйствующим субъектом учетные способы создают основу соответствия данных, формирующихся различными видами учета, например тождества аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета в каждом отчетном периоде.

**Рациональность.** Учетная политика должна строиться таким образом, чтобы бухгалтерский учет велся рационально и экономично, соответственно размерам хозяйствующего субъекта и масштабам его деятельности.

Указанные принципы должны составлять основу разработки и принятия хозяйствующим субъектом своей учетной политики. Несоблюдение их может исказить картину имущественного и финансового положения хозяйствующего субъекта.

Принятая хозяйствующим субъектом, исходя из рассмотренных допущений и требований, учетная политика обеспечивает целостность системы бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта. Она охватывает все аспекты учетного процесса его деятельности - методический, технический и организационный.

**Методический аспект** показывает, какие способы оценки имущества и обязательств, начисления амортизации и тому подобное используются хозяйствующим субъектом:

- установление границы между основными средствами и средствами труда в обороте;
- способ оценки основных средств;
- сроки и способы начисления амортизации по отдельным группам основных средств;
- способы оценки нематериальных активов, приобретенных за деньги и полученных за неденежные средства;
- сроки начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов;
- способы отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам;
- способ оценки приобретенных материально-производственных запасов (с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных

ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без них);

- способ списания материально-производственных запасов;
- для предприятий розничной торговли необходимо указать, используют ли они счет 42 «Торговая наценка»;
- метод оценки незавершенного производства - по фактической или нормативной производственной себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов;
- порядок учета и распределения общехозяйственных расходов;
- варианты учета затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции и формирования производственного результата;
- метод учета затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости продукции;
- способ распределения косвенных расходов между объектами калькулирования;
- вариант учета выпуска продукции;
- организацию учета движения полуфабрикатов (деталей) в производстве;
- сроки погашения расходов будущих периодов;
- перечень резервов предстоящих расходов;
- метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- порядок создания резервов по сомнительным долгам и под обесценение вложений в ценные бумаги;
- вариант распределения чистой прибыли;
- др.

**Технический аспект** показывает, как реализуются эти способы в учетных регистрах.

Технические вопросы учетной политики можно сгруппировать по следующим направлениям:

- разработка собственного рабочего плана счетов на основе действующего в России типового плана счетов;
- разработка конкретной номенклатуры субсчетов и аналитических счетов. Субсчета, предусмотренные в плане счетов, могут объединяться и исключаться. Можно добавлять и новые субсчета. Система аналитических счетов разрабатывается хозяйствующим субъектом самостоятельно;
- выбор формы бухгалтерского учета. Хозяйствующий субъект самостоятельно выбирает систему регистров, определяет перечень учетных регистров, их построение, последовательность и технику записей в них, их взаимосвязь;
- технология обработки учетной информации (в том числе с использованием компьютерной техники). При использовании компьютерной техники надо ориентироваться на прогрессивные методы учета, автоматизацию процессов формирования выходной информации и обеспечения ее достоверности, а также на повышение оперативности и удобства использования учетной и отчетной информации;

- организация системы внутрипроизводственного контроля строится исходя из допущения: любая система бухгалтерского контроля целесообразна лишь настолько, насколько она приносит выгоду хозяйствующему субъекту;
- инвентаризация имущества и обязательств в целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета;
- порядок разработки и вопросы внутренней отчетности, необходимой для оперативного руководства хозяйствующим субъектом.

**Организационный аспект** показывает, как реализуются эти способы при построении бухгалтерской службы.

Вопросы организации бухгалтерского учета в учетной политике предусматривают несколько направлений:

- права и обязанности главного бухгалтера;
- место бухгалтерии в системе управления хозяйствующим субъектом;
- порядок взаимодействия бухгалтерии с другими подразделениями хозяйствующего субъекта;
- организационное построение бухгалтерии;
- состав и соподчиненность отдельных учетных подразделений и работников.

**При разработке учетной политики утверждаются основные ее элементы:**

- рабочий план счетов;
- форма бухгалтерского учета, перечень применяемых учетных регистров, их построение;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств хозяйствующего субъекта;
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Нормы действующего законодательства по бухгалтерскому учету можно разделить на две группы:

- **одновариантные;**
- **многовариантные.**

В **одновариантных нормах** установлен единственный способ учета конкретных операций, который обязателен для всех. Эти способы учета в учетную политику не включаются. Если законодательством допускается несколько способов ведения бухгалтерского учета – **многовариантные нормы**, то выбирается один из них, который и закрепляется в учетной политике.

Основные варианты аспекты ведения бухгалтерского учета хозяйствующими субъектами при формировании учетной политики представлены в [прил. 21](#).

Возникновение специфических правил и условий ведения бухгалтерского учета, отражаемых в учетной политике конкретных организаций, зависит от ряда причин:

- от выбранного варианта ведения учета, если нормативная база предлагает вариантность;
- от наличия хозяйственных операций и объектов, порядок учета которых не регламентирован вообще или по большей части;
- от наличия хозяйственных операций или объектов, по которым в нормативной базе существуют противоречия;
- от попыток максимального сближения систем бухгалтерского и налогового учета через учетную политику.

При создании хозяйствующего субъекта его руководство должно выбрать определенную стратегию развития и исходя из нее – методику бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта.

В начале каждого года хозяйствующий субъект разрабатывает учетную политику в соответствии с принципами ее формирования.

Вновь созданный хозяйствующий субъект должен оформить избранную им учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации.

Учетная политика хозяйствующего субъекта подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией и подлежит раскрытию в пояснительной записке к годовому бухгалтерскому отчету. Учетная политика хозяйствующего субъекта формируется главным бухгалтером (бухгалтером), утверждается руководителем хозяйствующего субъекта.

По решению руководителя хозяйствующего субъекта для разработки учетной политики может быть создана постоянно действующая специальная комиссия, в состав которой входят учетные работники, а также специалисты других подразделений и служб, в том числе юридической, отдела внутреннего аудита, ревизионной комиссии. В функции постоянно действующей комиссии должны входить анализ хозяйственной ситуации и поиски наиболее адекватного ее отражения в бухгалтерском учете на основании действующих нормативных документов, контроль за исполнением избранной учетной политики, разработка предложений об установлении или изменении учетной политики, подготовка проектов необходимых распорядительных документов. К формированию учетной политики можно привлекать сотрудников специализированных организаций (аудиторских, юридических, бухгалтерских), независимых экспертов и т.д.

Учетная политика применяется хозяйствующим субъектом последовательно от одного отчетного периода к другому.

*Изменение учетной политики допускается в случаях:*

- изменения законодательной или нормативной базы по бухгалтерскому учету;
- разработки хозяйствующим субъектом новых способов ведения бухгалтерского учета;
- существенного изменения условий деятельности хозяйствующего субъекта (существенное изменение условий деятельности организации может быть связано, например, с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности).

В то же время считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности хозяйствующего субъекта.

При разработке учетной политики хозяйствующие субъекты не должны стремиться отразить в ней как можно больше вопросов на «все случаи жизни», а как раз, наоборот, в учетной политике должны быть отражены способы ведения бухгалтерского учета активов и обязательств, имеющих на балансе на 1-е число отчетного периода, на который разрабатывается учетная политика. Появление новых активов и обязательств, возникновение новых способов ведения бухгалтерского учета дает хозяйствующему субъекту право вносить дополнения в учетную политику. При таком подходе хозяйствующий субъект не меняет учетную политику, а дополняет ее, прописывая каждый новый нюанс.

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Необходимо обратить особое внимание на разницу между дополнением и изменением учетной политики.

Из содержания ПБУ 1/98 следует, что решение о применении иных способов ведения бухгалтерского учета, по сравнению с ранее принятыми, повлечет за собой изменение учетной политики, которое возможно с 1-го числа нового календарного года (например, изменение метода списания стоимости МПЗ на расходы).

При изменении законодательства возможно изменение учетной политики в середине отчетного года, что иногда требует пересчета вступительных остатков на 1-е число отчетного года. Появление новых активов и обязательств в течение отчетного года может вызвать дополнение к учетной политике.

Изменения учетной политики должны быть обоснованными и оформляться в порядке, утвержденном для учетной политики. Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта, оцениваются в денежном выражении. Оценка производится на основании выверенных хо-

зяйствующим субъектом данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Если изменяются методические приемы и способы ведения бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта, то обоснованием необходимости этого должны быть серьезные экономические факторы и доказательства предствительности использования новых приемов. Например, вряд ли можно признать обоснованным выбор метода определения выручки от реализации продукции перенесением платежей в бюджет на более отдаленный отрезок времени или стремлением увеличить прибыль.

Основанием перехода к использованию новых технических приемов бухгалтерского учета может быть рационализация и оптимизация учетного процесса.

В результате реорганизации хозяйствующего субъекта происходят изменения в организационном аспекте системы учета, в частности, преобразуется структура бухгалтерской службы.

Последствия изменений различных аспектов учетной политики неодинаковы. Если замена технических и организационных элементов затрагивает лишь качественные характеристики самого учетного процесса, то корректировка методических приемов часто отражается на финансовых результатах деятельности хозяйствующего субъекта. Это может повлиять на выводы и действия пользователей бухгалтерской отчетности. Такие изменения должны оцениваться в стоимостном выражении.

Стоимостная оценка последствий изменений в учетной политике может определяться:

- как разница в оценке активов, в отношении которых используются новые приемы оценки, до и после внесения этих изменений;
- как непогашенная величина первоначальной стоимости активов.

В связи с изменениями учетной политики хозяйствующий субъект должен определить порядок регулирования разниц, возникающих при переходе к использованию новых приемов и способов учета (если он не устанавливается централизованно), то есть необходимо решить, будет ли возникшая суммовая разница включена в издержки производства (обращения) или отнесена на чистую прибыль (капитализирована).

Порядок списания суммовой разницы устанавливает не только источник ее покрытия, но и время ее списания. По времени списание может проводиться одновременно, когда выявлена разница, или в течение определенного времени, причем время списания может достигать в последнем случае года и более. Для оценки времени списания учитывается финансовое состояние хозяйствующего субъекта, возможные налоговые последствия, требования бухгалтерских стандартов.

Необходимо обратить внимание на то, что изменения учетной политики, вызванные изменением законодательства РФ или нормативных актов бухгалтерского учета, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующими законодательными или норма-

тивными актами. Если такой порядок не предусмотрен законодательными или нормативными актами, то изменения отражаются в бухгалтерской отчетности исходя из требования предоставления числовых показателей минимум за два года.

Хозяйствующий субъект должен раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике хозяйствующего субъекта по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету или законодательными актами и постановлениями Правительства РФ.

При публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

Если учетная политика хозяйствующего субъекта сформирована исходя из допущений, предусмотренных ПБУ 1/98, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

В тех случаях, когда при формировании учетной политики хозяйствующие субъекты исходят из допущений, отличных от предусмотренных ПБУ 1/98, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть подробно раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то хозяйствующий субъект должен указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности хозяйствующего субъекта за отчетный год.

Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информации об учетной политике хозяйствующего субъекта, если в последней не произошло изменений со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Данная информация должна включать следующие позиции:



- причину изменения учетной политики;
- обоснованность такого изменения;
- указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы;
- оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год).

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объясняются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности хозяйствующего субъекта.

В Указаниях по формированию показателей бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 22.07.2003 года № 67н, приводится порядок применения ретроспективного метода в случае изменения учетной политики. Изменения учетной политики, вызывающие изменения оценки активов и обязательств, производятся за счет нераспределенной прибыли, изменяют вступительные остатки отчетного года, на который разрабатывается учетная политика

## 8.2. Основные характеристики рациональной организации бухгалтерского учета и бухгалтерской службы хозяйствующего субъекта

**Организация бухгалтерского учета** – система условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и достижения наиболее выгодных финансовых результатов.

**Постановка бухгалтерского учета предполагает:**

- разработку организационно-распорядительных документов (положения о бухгалтерии, должностных инструкций работников бухгалтерии, штатного расписания);
- составления графика документооборота хозяйствующего субъекта;
- создание номенклатуры дел и организацию хранения документов;
- создание технологии обработки получаемой информации (формирование системы регистров бухгалтерского учета и правил внутренней отчетности, разработку порядка проведения инвентаризации и методов оценки видов имущества и обязательств);
- формирование кадровой политики бухгалтерии (порядка аттестации бухгалтеров, системы подбора персонала, системы повышения квалификации).

Хозяйствующие субъекты могут выделить на отдельный баланс входящие в их состав обслуживающие производства и хозяйства, а также филиалы и другие подразделения.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители хозяйствующих субъектов. В настоящее время руководителям предоставлены широкие полномочия в организации бухгалтерского учета, позволяющие им играть активную роль на всех этапах осуществления учета. Руководители хозяйствующих субъектов в зависимости от объема учетной работы устанавливают организационную форму бухгалтерской службы:

- самостоятельное структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- наличие в штате должности главного бухгалтера (бухгалтера);
- передача на договорных началах ведения бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- ведение бухгалтерского учета лично.

Бухгалтерия как самостоятельное структурное подразделение создается, как правило, в средних и крупных хозяйствующих субъектах, где выделение бухгалтерского учета из общего управленческого процесса не допускается. Остальные варианты ведения учета рекомендуется применять субъектам малого предпринимательства, для которых содержание собственной бухгалтерии является дорогостоящим и нерациональным.

**Бухгалтерская служба хозяйствующего субъекта** - это специализированное подразделение или отдел, который ведет бухгалтерский учет и составляет бухгалтерские отчеты в хозяйствующем субъекте. Бухгалтерия является необходимым и самостоятельным структурным подразделением хозяйствующего субъекта и возглавляется главным бухгалтером.

**Главная задача бухгалтерии** – способствовать достижению положительных результатов хозяйственной деятельности.

**Основные функции, выполняемые бухгалтерией**, прямо вытекают из задач бухгалтерского учета:

- ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями действующего законодательства Российской Федерации и других нормативно-правовых актов в целях формирования полной и достоверной информации о деятельности хозяйствующего субъекта и его имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;
- организация документооборота и обмена данными бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности с целью обеспечения информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении хозяйствующим субъектом 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;

- осуществление предварительного контроля за соответствием заключаемых договоров действующему законодательству, последующего контроля за правильностью оформления хозяйственных операций и первичных бухгалтерских документов с целью предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
- оперативный и систематический анализ данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности с целью выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Кроме того, в обязанности бухгалтерских служб входят:

- контроль за правильным и экономным расходованием денежных средств, материальных и трудовых ресурсов;
- обеспечение сохранности денежных средств в процессе их получения, хранения и использования;
- контроль за сохранностью материальных ценностей в местах их хранения и эксплуатации;
- формирование рациональной схемы документооборота со структурными подразделениями хозяйствующего субъекта, выделенными на обособленный баланс;
- начисление и выплата в установленные сроки заработной платы работникам, проведение расчетов с работниками по иным основаниям;
- своевременное проведение расчетов, возникающих в процессе осуществления предпринимательской деятельности;
- своевременное проведение расчетов с налоговыми органами;
- участие в проведении инвентаризации имущества и финансовых обязательств, своевременное и правильное определение результатов инвентаризации и отражение их в учете;
- проведение инструктажа материально ответственных лиц по вопросам учета и сохранности ценностей, находящихся на их ответственном хранении;
- широкое применение современных средств автоматизации при выполнении учетно-вычислительных работ;
- составление и представление в установленном порядке и в предусмотренные сроки бухгалтерской и налоговой отчетности;
- ведение массива нормативных и других документов по вопросам учета и отчетности, относящихся к компетенции бухгалтерских служб;
- хранение документов (первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетности и расчетов к ним, и т.п., как на бумажных, так и на машинных носителях информации) в соответствии с правилами организации государственного архивного дела.

Руководитель обязан создать условия для выполнения всеми подразделениями и работниками хозяйствующего субъекта требований главного бух-

галтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений.

Целесообразная организация бухгалтерского учета основана:

- на организационно-правовой форме юридического лица, нормативно-правовых актах и других регламентирующих документах по учету и отчетности;
- на установлении наиболее рациональных взаимоотношений производственных участков с бухгалтерией;
- на определении объема бухгалтерской информации;
- на рациональном распределении функциональных обязанностей между персоналом учетного аппарата.

При изучении организационно-правовой формы необходимо определить правовой статус хозяйствующего субъекта, организационную структуру и структуру управления, определить наличие различных видов производств - основных, вспомогательных, обслуживающих и подсобных, видов предпринимательской деятельности, а также наличие структурных подразделений, филиалов, представительств и их территориальное расположение. Изучению подлежат также организационно-технологические особенности и системы методов управления видами деятельности хозяйствующего субъекта.

При установлении наиболее рациональных взаимоотношений производственных подразделений (бригад, цехов) с бухгалтерией необходимо обеспечить получение информации для контроля за хозяйственными процессами предпринимательской деятельности как хозяйствующего субъекта в целом, так и его бизнес-единиц.

При определении объема бухгалтерской информации необходимо установить порядок распределения работ между персоналом бухгалтерии с учетом штатного расписания.

При рациональном распределении функциональных обязанностей между персоналом учетного аппарата необходимо составить перечень всех учетных операций, подлежащих выполнению за месяц, и установить нормы времени выполнения каждого вида работ. Для этого разрабатывают программу организации бухгалтерского учета, которая состоит из следующих разделов:

- документооборот, где перечисляют документы, необходимые для организации учета хозяйственных операций, составляют расчет потребности в бланках, определяют перечень документов, формы которых разрабатываются самостоятельно, утверждают график документооборота;
- инвентаризация, где определяют порядок, сроки и количество проведения инвентаризации некоторых видов имущества, обязательств и отдельных процессов хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- рабочий план счетов;
- отчетность, где устанавливают калькуляционный период и период определения финансовых результатов, а также формы внутренней и внешней отчетности, сроки их составления и представления;

- техническое оформление учета, где определяют форму бухгалтерского учета, которая будет применена в данном хозяйствующем субъекте, дают подробную характеристику этой формы учета и приводят последовательность выполнения всех процедур бухгалтерского учета при использовании выбранной формы;
- организация труда и повышение квалификации персонала бухгалтерии, где определяют штат и структуру бухгалтерии, дают должностную характеристику каждой штатной единице, намечают мероприятия по повышению квалификации, составляют график работ и посещения учебных занятий, семинаров, консультаций персоналом бухгалтерии, а также другими сотрудниками, ответственными за формирование бухгалтерской информации;
- проверка и ревизия;
- организация бухгалтерского архива.

Требуемое количество бухгалтеров определяется в зависимости от объемов обрабатываемой информации по каждому объекту учета. Расчеты количества бухгалтеров могут быть сделаны на основе типовых норм времени и норм обслуживания на работы по бухгалтерскому учету. В соответствии с расчетным количеством работников бухгалтерии и формируется ее организационная структура.

Структура и объем работы бухгалтерии зависят от объема деятельности конкретного хозяйствующего субъекта, степени оперативной самостоятельности подразделений хозяйствующего субъекта и уровня автоматизации учетной работы. В соответствии с конкретными условиями деятельности хозяйствующего субъекта на микроуровне *учет может быть организован по следующим системам:*

- **централизованной** - в подразделениях хозяйствующего субъекта оформляются лишь первичные документы, которые в установленные сроки передаются в централизованную бухгалтерию, где осуществляется синтетический и аналитический учет всех операций, составляется отчетность, в том числе бухгалтерский баланс, по хозяйствующему субъекту в целом. Если объем документооборота велик, то в составе централизованной бухгалтерии создают учетно-контрольные группы, например:
  - материальную, учитывающую материальные ценности, а на некоторых хозяйствующих субъектах и основные средства;
  - производственную, учитывающую затраты на производство и составляющую калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг);
  - готовой продукции и ее реализации, учитывающую готовую продукцию на складах, товары к отгрузке, реализацию продукции и прочую реализацию;
  - расчетную, учитывающую расчеты с рабочими и служащими по заработной плате, с бюджетом, прочими дебиторами и кредиторами;
  - капитального строительства, учитывающую капитальные вложения;

- общую, выполняющую остальные участки работы, а также составляющую финансовую, статистическую и налоговую отчетность.

Централизация бухгалтерского учета позволяет более эффективно использовать средства автоматизации учетных работ, рационально распределять работу среди бухгалтеров в зависимости от их квалификации, лучше организовать руководство и контроль за работой подчиненных и тем самым повысить производительность труда работников аппарата бухгалтерии;

- **децентрализованной** - полный цикл учета от момента оформления хозяйственных операций документами через все стадии бухгалтерской обработки данных до составления отчетности подразделений проходит непосредственно в структурных подразделениях хозяйствующего субъекта. Главная бухгалтерия делает сводку отчетов подразделений, составляет сводную отчетность, в том числе баланс, по хозяйствующему субъекту, осуществляет контроль за постановкой учета в подразделениях. Децентрализация учета позволяет приблизить бухгалтерский аппарат к месту совершения хозяйственных операций, повышает оперативность его работы и аналитичность обработанной информации. Однако такая организация учета затрудняет разделение труда между учетными работниками, вызывает дополнительные расходы на содержание бухгалтерского аппарата, поэтому децентрализация учета встречается сравнительно редко;
- **смешанной** - отдельные (наиболее крупные) подразделения осуществляют законченный цикл учетных работ и составляют отдельный бухгалтерский баланс либо выполняют часть учетных работ (обработку первичных учетных документов, учет расчетов с работниками и др.).

Состав и численность отдельных бухгалтерских подразделений определяются исходя из масштабов хозяйственной деятельности, объема и сложности учетных работ, квалификации персонала. В крупных хозяйствующих субъектах формируются отделы (группы) по следующим признакам:

- **предметному** – формируются отделы (или группы учета) по различным участкам учета;
- **линейному** – работы распределяются между подразделениями, когда бухгалтерские работы по определенному участку выполняются бухгалтерской группой или отдельным работником;
- **функциональному** – каждый отдел или группа учета выполняет определенную группу операций (например, проверка документов, заполнение регистров, составление отчетности).

Бухгалтерия является самостоятельной структурной единицей хозяйствующего субъекта, и ее количественный состав зависит от размеров хозяйствующего субъекта, видов предпринимательской деятельности, организации и технологии производства, наличия структурных подразделений и их территориального расположения, квалификации персонала бухгалтерии.

В современных условиях сложились **три основных типа организации структуры бухгалтерии**:

- **линейная (иерархическая)** - работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Данная структура предусматривает централизацию бухгалтерского учета, которая предполагает обобщение учетных данных в главной бухгалтерии, что позволяет рационально организовать труд персонала бухгалтерии. Такая структура бухгалтерии применяется в небольших хозяйствующих субъектах;
- **вертикальная (линейно-штабная)** – в бухгалтерии создаются промежуточные звенья управления (отделы), возглавляемые старшими бухгалтерами. Персонал бухгалтерии подчиняется непосредственно старшим бухгалтерам соответствующих отделов (звеньев управления). Данная модель структуры бухгалтерии применяется в средних и крупных хозяйствующих субъектах;
- **комбинированная (функциональная)** – специальные структурные подразделения бухгалтерии (по центрам ответственности и другим организационным структурам) выполняют замкнутый цикл работ. Права главного бухгалтера в этом случае передаются руководителям подразделений бухгалтерий в пределах установленной компетентности. Такая структура аппарата бухгалтерии применяется в холдинговых компаниях, в которых созданы центры ответственности на базе организации внутрихозяйственной кооперации (аренды).

Особое внимание при организации бухгалтерского учета необходимо уделить системе внутреннего контроля хозяйствующего субъекта как одной из основных функций бухгалтерского учета, которая во многом определяется спецификой его деятельности.

Общие требования, которые необходимо учитывать при организации внутреннего контроля, определены в законодательных и нормативных актах, регулирующих аудиторскую деятельность.

**Система внутреннего контроля** – совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством хозяйствующего субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая, в том числе, включает организованные внутри данного хозяйствующего субъекта и его силами надзор и проверку:

- соблюдения требований законодательства;
- точности и полноты документации бухгалтерского учета;
- своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
- предотвращения ошибок и искажений;
- исполнения приказов и распоряжений;
- обеспечения сохранности имущества хозяйствующего субъекта.

**Функции внутреннего контроля могут выполнять:**

- специальные службы или отдельные аудиторы, состоящие в штате хозяйствующего субъекта;
- ревизионные комиссии (ревизоры);
- привлекаемые для целей внутреннего аудита сторонние организации или внешние аудиторы.

К институтам внутреннего контроля относятся назначаемые собственниками и (или) руководством хозяйствующего субъекта:

- ревизоры;
- ревизионные комиссии;
- внутренние аудиторы (или группы внутренних аудиторов).

Объекты внутреннего контроля могут быть различными в зависимости от особенностей хозяйствующего субъекта и требований его руководства и (или) собственников.

**Основными функциями внутреннего контроля являются:**

- проверки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработка рекомендаций по улучшению этих систем;
- проверки бухгалтерской и оперативной информации, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, включая детальные проверки операций, остатков по бухгалтерским счетам;
- проверки соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства и (или) собственников;
- проверки деятельности различных звеньев управления;
- оценка эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценка контрольных процедур в филиалах, структурных подразделениях хозяйствующего субъекта;
- проверки наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества хозяйствующего субъекта;
- работа над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;
- оценка используемого хозяйствующим субъектом программного обеспечения;
- специальное расследование отдельных случаев, например, подозрений в злоупотреблениях;
- разработка и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Объективность внутреннего контроля обеспечивается степенью его независимости в структуре управления хозяйствующего субъекта. Это требование, как правило, обеспечивается тем, что контролирующий орган подчиняется и обязан представлять отчеты только назначившему его руководству и (или) собственникам и независим от руководителей проверяемых филиалов хозяйствующего субъекта, структурных подразделений и т.п.

При определенном внимании к вопросам внутреннего контроля можно достичь хороших результатов в оптимизации финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, причем объективность выводов внутренних аудиторов может быть не ниже объективности внешнего аудита или налоговых проверок.



Планирование внутреннего контроля должно проводиться в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии со следующими частными **принципами**:

- **комплексности планирования** – предполагает обеспечение взаимоувязанности и согласованности всех этапов планирования;
- **непрерывности планирования** – выражается в увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям);
- **оптимальности планирования** – заключается в том, что в процессе планирования следует обеспечить вариантность планирования для возможности выбора оптимального варианта осуществления контроля.

Наиболее распространенными **способами проверки, которые могут применяться на конкретных участках при проведении внутреннего контроля**, являются следующие:

- **проверка арифметических расчетов (пересчет)** – заключается в проверке арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей и в выполнении независимых подсчетов. Пересчет, как правило, осуществляется выборочно, при этом должна быть обеспечена репрезентативность выборки;
- **проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций** – позволяет осуществлять контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией. Полученная информация считается достоверной только в том случае, если она получена непосредственно в момент совершения этих операций;
- **подтверждение** – для получения информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности проверяющий должен получить подтверждение в письменной форме от независимой (третьей) стороны. Запросы на подтверждение рекомендуется готовить в виде документа от имени руководства хозяйствующего субъекта в адрес независимой (третьей) стороны. Если информация, полученная от независимой (третьей) стороны, расходится с учетными данными хозяйствующего субъекта, то причины расхождения должны быть выявлены;
- **проверка документов** – заключается в том, что проверяющий должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции;
- **прослеживание** – понимается процедура, в ходе которой контролер проверяет некоторые первичные документы, отражение данных этих первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что

соответствующие хозяйственные операции правильно или неправильно отражены в бухгалтерском учете. Прослеживание позволяет изучить нетипичные статьи и события, отраженные в документах хозяйствующего субъекта;

- **аналитические процедуры** – подразумеваются анализ и оценка полученной информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей хозяйствующего субъекта с целью установления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выявление причин таких ошибок и искажений.

**Типичными видами аналитических процедур являются:**

- сопоставление остатков по счетам за различные периоды;
- сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями;
- оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
- сопоставление финансовых показателей деятельности хозяйствующего субъекта со средними показателями соответствующей отрасли экономики;
- сопоставление финансовой и нефинансовой (сведений о деятельности хозяйствующего субъекта, не отражаемой напрямую в системе его бухгалтерского учета) информации.

### 8.3. Квалификационные характеристики бухгалтерской службы хозяйствующего субъекта

Главный бухгалтер (бухгалтер - при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем хозяйствующего субъекта. На должность главного бухгалтера рекомендуется назначать лиц, имеющих высшее специальное образование и стаж работы по специальности не менее пяти лет. Для хозяйствующих субъектов, деятельность которых в соответствии с установленными критериями подлежит обязательному аудиту, назначение специалиста на соответствующую должность рекомендуется производить при наличии квалификационного аттестата профессионального бухгалтера либо аттестата аудитора.

С целью обеспечения условий экономической безопасности хозяйствующих субъектов, соблюдения интересов государства проводится аттестация главных бухгалтеров, а также иных специалистов, занятых оказанием бухгалтерских услуг в специализированных организациях или индивидуально.

Под аттестацией главных бухгалтеров, а также иных специалистов, занятых оказанием бухгалтерских услуг, понимается проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься ведением бухгалтерского учета на должностях главных бухгалтеров (бухгалтеров), а также на право оказания

бухгалтерских услуг с выдачей кандидатам, имеющим необходимое образование и стаж работы и сдавшим квалификационные экзамены, квалификационного аттестата профессионального бухгалтера установленного образца.

Критерии видов хозяйствующих субъектов, бухгалтерская отчетность которых должна быть подписана аттестованным главным бухгалтером (бухгалтером), а также перечень видов бухгалтерских услуг, оказываемых аттестованным специалистом, устанавливаются Министерством финансов РФ.

Порядок подготовки главных бухгалтеров и иных специалистов, занятых оказанием бухгалтерских услуг, к аттестации и порядок повышения их квалификации, правила сдачи квалификационных экзаменов разрабатываются с участием аккредитованного профессионального объединения бухгалтеров и аудиторов (Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России).

При вступлении в должность главному бухгалтеру необходимо ознакомиться с внутренним положением о бухгалтерии, а при его отсутствии разработать этот документ самостоятельно. Положение должно включать следующие разделы: общие положения; функции бухгалтерии; права и обязанности работников; организация работы; взаимодействие с другими структурными подразделениями хозяйствующего субъекта. Главный бухгалтер при необходимости может внести в положение изменения и дополнения.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю хозяйствующего субъекта и относится к категории руководителей.

***Главный бухгалтер должен знать и руководствоваться в своей деятельности:***

- законодательством о бухгалтерском учете;
- постановлениями, распоряжениями, приказами и другими руководящими нормативными материалами вышестоящих финансовых и контрольно-ревизионных органов по вопросам организации бухгалтерского учета и составления отчетности, а также касающимся финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
- гражданским правом;
- финансовым, налоговым и хозяйственным законодательством;
- положениями и инструкциями по организации бухгалтерского учета для хозяйствующего субъекта, правилами его ведения, порядком оформления операций;
- формами и порядком финансовых расчетов, методами экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
- методами выявления внутрихозяйственных резервов;
- передовым отечественным и зарубежным опытом совершенствования финансовой и хозяйственной деятельности;
- нормативно-методическими актами по экономике, организации труда и управления;
- законодательством о труде и охране труда в Российской Федерации;

- правилами и нормами охраны труда, техники безопасности, производственной санитарии и противопожарной защиты;
- правилами внутреннего трудового распорядка;
- учредительными документами хозяйствующего субъекта.

В своей работе главный бухгалтер хозяйствующего субъекта руководствуется Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, в соответствии с которыми несет ответственность за следующее:

- формирование учетной политики, направленной на предупреждение недостач, растрат, незаконного расходования средств хозяйствующего субъекта;
- правильную и рациональную организацию бухгалтерского учета;
- своевременное составление и предоставление полной и достоверной отчетности;
- достоверный и своевременный учет и постоянный контроль за проведением и регистрацией хозяйственных операций, движением имущества, исполнением обязательств;
- правильное исчисление налогов, сборов и других обязательных платежей, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- правильное проведение инвентаризации всех статей баланса и отражение в учете их результатов.

На главного бухгалтера не могут быть возложены обязанности, связанные с непосредственной материальной ответственностью за материальные ценности и денежные средства, он не может сам получать по чекам денежные средства и товарно-материальные ценности для хозяйствующего субъекта. Для малых предприятий может быть сделано исключение: по согласованию с учреждением банка главный бухгалтер осуществляет и функцию кассира.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников хозяйствующего субъекта. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

При поступлении документов по операциям, противоречащим действующему законодательству, нормативным актам по бухгалтерскому учету, нарушающим договорную и финансовую дисциплину, наносящим ущерб собственнику, государству, другим юридическим и физическим лицам, а также в случае разногласий между руководителем хозяйствующего субъекта и главным бухгалтером по вопросам осуществления отдельных хозяйственных операций главный бухгалтер обязан письменно сообщить об этом руководителю хозяйствующего субъекта и только после получения соответствующего письменного распоряжения принимать эти документы к исполнению и оформлению. Ответственность за проведение указанных операций несет руководитель хозяйствующего субъекта.

С главным бухгалтером согласовываются назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассиров, кладовщиков и т.д.).

При увольнении главный бухгалтер сдает дела вновь назначенному главному бухгалтеру. После проверки состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных составляется в двух экземплярах акт сдачи-приемки дел, утверждаемый руководителем хозяйствующего субъекта и подписываемый увольняемым и назначаемым главными бухгалтерами хозяйствующего субъекта. Прием и сдача дел при назначении и освобождении главного бухгалтера оформляются актом после проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности ревизионной комиссией учредителей или независимой аудиторской организацией.

Основными реквизитами акта являются:

- наименование документа;
- место и дата составления;
- должности, фамилии, инициалы и подписи лиц, составивших акт;
- перечень приложений к нему.

Акт составляется в произвольной форме. В акте сдачи-приемки дел содержатся следующие данные: сроки составления последнего бухгалтерского отчета; показатели состояния документации; результаты последней аудиторской проверки, ревизии (при их наличии) и инвентаризации; состояние архива; передаваемый нормативно-справочный материал.

Сдача-приемка проводится в течение срока, устанавливаемого приказом руководителя хозяйствующего субъекта.

На время отсутствия главного бухгалтера (отпуск, болезнь) права и обязанности переходят к заместителю, а при отсутствии последнего - к другому должностному лицу, о чем должно быть объявлено распоряжением руководителя хозяйствующего субъекта.

Для каждого работника бухгалтерии составляются должностные инструкции, в которых определяются права, обязанности и ответственность работников. Должностные обязанности и требования к знаниям и квалификации работников должны соответствовать квалификационным или тарифно-квалификационным характеристикам. **Квалификационная характеристика** – основа для разработки должностных инструкций, содержащих конкретный перечень должностных обязанностей работников с учетом особенностей организации производства, труда и управления, их прав и ответственности. **Тарифно-квалификационная характеристика** - конкретное описание уровня профессиональных знаний, должностных обязанностей, трудовых навыков, умений, а также опыта в определенной сфере деятельности.

Должностные инструкции - важнейший организационный регламент, обеспечивающий целенаправленность и эффективность труда работников бухгалтерии. Они дают возможность:

- обоснованно распределять и четко разграничивать функции работников бухгалтерии в целях выполнения возложенных на нее задач, обеспечивать необходимую согласованность и взаимодействие работников бухгалтерии

между собой, с другими подразделениями и с руководством хозяйствующего субъекта;

- устанавливать для каждого работника перечень подлежащих выполнению операций в зависимости от размера производственной деятельности, специализации, рациональных форм организации учета, с использованием всех возможностей прогрессивных форм и методов учета при условии ритмичной работы каждого исполнителя и всего коллектива, соблюдения технологической дисциплины и рационального использования фонда рабочего времени;
- четко определять и закреплять конкретные обязанности, права и персональную ответственность каждого работника бухгалтерии;
- обоснованно проводить подбор и расстановку кадров, а также повышение их квалификации и мероприятия по нормализации условий труда, укреплению трудовой дисциплины;
- объективно оценивать результаты работы каждого исполнителя и всего коллектива бухгалтерии, материально и морально стимулировать работников в зависимости от количества и качества вложенного труда, обоснованно применять меры материального и морального воздействия за невыполнение возложенных обязанностей;
- определять пути повышения качества и эффективности деятельности бухгалтерии вследствие улучшения ее организации на основе использования современной вычислительной техники, изучения специфики производства, внедрения прогрессивных форм и методов ведения учетного процесса;
- распределять обязанности между работниками для качественного выполнения задач, стоящих перед бухгалтерией, рационального использования фонда рабочего времени, обеспечения необходимой согласованности, взаимозаменяемости и функциональной специализации работников на основе их подготовки, накопленного опыта и квалификации.

Должностные инструкции разрабатываются главным бухгалтером и утверждаются руководителем хозяйствующего субъекта и включают следующие разделы: общие положения; должностные обязанности; права; ответственность.

В разделе «Общие положения» должны быть определены роль работника в выполнении возложенных на бухгалтерию задач, порядок назначения на должность, его подчиненность, состав подчиненных ему лиц; законодательные, нормативные акты и инструктивные материалы, регламентирующие его деятельность; квалификационные требования (уровень специальной подготовки работника, необходимой для выполнения возложенных на него обязанностей, и требования, предъявляемые к практическому стажу работы). Лица, не имеющие специального образования или стажа, соответствующего квалификационным требованиям, но обладающие достаточным практическим опытом работы и выполняющие в полном объеме возложенные на них должностные обязанности, могут быть оставлены на занимаемой должности или допущены к ее замещению.

В разделе «Должностные обязанности» необходимо установить состав работ, соответствующий данной должности. Конкретный состав учетной работы зависит от рационального разделения и кооперации труда при выбранной форме ведения учета, от производственной и организационной структуры хозяйствующего субъекта, степени оснащения учетного процесса вычислительной техникой, установленного порядка взаимодействия с другими производственными подразделениями, службами управления и других условий.

В разделе «Права» необходимо изложить права работника, необходимые для выполнения возложенных на него обязанностей: по приему и увольнению работников; представлению работников к поощрению и наложению взысканий; взаимодействию с работниками бухгалтерии других служб управления и производственных подразделений; выполнению возложенных обязанностей в соответствии с регламентирующими их законодательными и нормативными актами и инструктивными материалами; совершенствованию учетного процесса и повышению своей квалификации.

В разделе «Ответственность» необходимо установить функции, за выполнение которых работник несет ответственность; детально конкретизировать ответственность за ведение учета соответственно регламентирующим его законодательным и нормативным актам, инструктивным материалам и указаниям.

После утверждения руководителем хозяйствующего субъекта должностных инструкций главный бухгалтер вручает их каждому работнику в соответствии с занимаемой должностью и кругом решаемых проблем. Каждый работник при получении должностной инструкции делает на ней запись, что ознакомлен с ее содержанием, и ставит свою подпись и дату.

Главный бухгалтер использует должностные инструкции в процессе руководства коллективом бухгалтерии как организационный регламент при решении стоящих задач и может вносить в инструкцию необходимые изменения и дополнения.

*Для главного бухгалтера предусмотрен следующий круг его обязанностей:*

- организация бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности;
- организация и контроль за экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранностью собственности хозяйствующего субъекта;
- рациональная организация учета и отчетности хозяйствующего субъекта и его подразделений на основе максимальной централизации и автоматизации учетно-вычислительных работ, прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета и контроля;
- разработка и осуществление мероприятий, направленных на соблюдение государственной и финансовой дисциплины;

- организация учета поступающих денежных средств, товарно-материальных ценностей и основных средств, своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с их движением, учет издержек производства и обращения, исполнения смет расходов, реализации продукции, выполнения работ (оказания услуг), результатов финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, а также финансовых, расчетных и кредитных операций;
- обеспечение контроля за законностью, своевременностью и правильностью оформления документов, составлением экономически обоснованных отчетных калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), расчетами по оплате труда с работниками хозяйствующего субъекта;
- правильное начисление и перечисление платежей в бюджеты всех уровней, взносов на государственное социальное страхование, средств на финансирование капитальных вложений;
- погашение в установленные сроки задолженности банкам по ссудам;
- участие в проведении экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях устранения потерь и непроизводительных затрат; предупреждение недостатков, незаконного расходования денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушений финансового и хозяйственного законодательства; оформление документов по недостаткам и хищениям денежных средств и товарно-материальных ценностей; контроль за передачей в необходимых случаях этих документов в следственные и судебные органы;
- обеспечение строгого соблюдения штатной, финансовой и кассовой дисциплины, смет административно-хозяйственных и других расходов, законности списания с бухгалтерских балансов недостатков, дебиторской задолженности и других потерь, обеспечение сохранности бухгалтерских документов, а также оформления и сдачи их в установленном порядке в архив;
- разработка рациональной плановой и учетной документации, организация внедрения средств механизации учетно-вычислительных работ;
- руководство работниками бухгалтерии хозяйствующего субъекта;
- проведение инвентаризаций денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов и платежных обязательств;
- подготовка данных по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления отчетности;
- обеспечение сохранности бухгалтерских документов, их оформление в соответствии с установленным порядком для передачи в архив.

**К правам главного бухгалтера** можно отнести следующие:

- главный бухгалтер устанавливает служебные обязанности для подчиненных ему работников с тем, чтобы каждый работник знал круг своих обязанностей и нес ответственность за их выполнение;
- требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и предоставления в бухгалтерию или на вычислительные машины необхо-



димых документов и сведений являются обязательными для всех подразделений хозяйствующего субъекта, которые несут полную ответственность за законность совершаемых операций и правильность их оформления и обязаны своевременно передавать в бухгалтерию или на вычислительные машины 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 другое) производятся по согласованию с главным бухгалтером;
- договоры и соглашения, заключаемые хозяйствующим субъектом 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 подразделений обеспечения правильной организации бухгалтерского учета и контроля, улучшения складского и весоизмерительного хозяйства, надлежащей организации приемки товаров;
- главный бухгалтер имеет право проверять в структурных подразделениях и службах хозяйствующего субъекта соблюдение установленного порядка приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей;
- руководитель хозяйствующего субъекта должен оказывать всемерное содействие главному бухгалтеру в исполнении им обязанностей и прав.

***Главный бухгалтер несет ответственность в случаях:***

- неправильного ведения бухгалтерского учета, следствием чего явились запущенность в бухгалтерском учете и искажения в отчетности;
- принятия к исполнению и оформлению документов по операциям, которые противоречат установленному порядку приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей;
- несвоевременной и неправильной выверки операций по расчетному и другим счетам в банках, расчетов с дебиторами и кредиторами;
- нарушения порядка списания с бухгалтерских балансов недостач, дебиторской задолженности и других потерь;

- составления недостоверной бухгалтерской отчетности по вине бухгалтерии;
- других нарушений положений, указаний и рекомендаций по организации бухгалтерского учета.

Главный бухгалтер, наравне с руководителем хозяйствующего субъекта, несет ответственность:

- за нарушение правил и положений, регламентирующих финансово-хозяйственную деятельность;
- за нарушение сроков представления отчетности в налоговые органы.

Главный бухгалтер несет ответственность за неправомерные действия с документами и информацией о деятельности хозяйствующего субъекта и обязан сохранять коммерческую тайну.

Главный бухгалтер несет ответственность за качество и своевременность выполнения возложенных на него обязанностей.

Дисциплинарная, материальная или иная ответственность главных бухгалтеров определяется в соответствии с действующим законодательством.

Если в штат бухгалтерии вводится должность *заместителя главного бухгалтера*, он выполняет часть обязанностей главного бухгалтера в соответствии с должностными инструкциями, утвержденными руководителем хозяйствующего субъекта, а в отсутствие главного бухгалтера – все его обязанности.

Обязанности *других работников бухгалтерии* (за исключением бухгалтера-кассира и бухгалтера-ревизора) являются типовыми и различаются только спецификой выполняемых операций. Эти особенности учитываются при разработке должностных инструкций по каждой специализации (рабочему месту бухгалтера).

Бухгалтер должен, как минимум, обладать профессиональным (экономическим) образованием.

**Основными обязанностями бухгалтера являются:**

- выполнение работ на различных участках бухгалтерского учета (учет основных средств, товарно-материальных ценностей, затрат на производство, реализации продукции, результатов финансово-хозяйственной деятельности; расчеты с поставщиками и заказчиками за предоставленные услуги) и другое;
- участие в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины и рациональное использование ресурсов; осуществление приема и контроля первичной документации по соответствующим участкам бухгалтерского учета и их подготовка к счетной обработке;
- отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с движением денежных средств и товарно-материальных ценностей;
- составление отчетных калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), выявление источников образования потерь и непроизводительных расходов, подготовка предложений по их предупреждению;

- начисление и перечисление платежей в государственный бюджет, взносов на государственное социальное страхование, оплаты труда рабочих и служащих, платежей по налогам, других выплат и платежей.

***Бухгалтер должен знать:***

- постановления, распоряжения, приказы, другие руководящие и нормативные документы вышестоящих и других органов, касающиеся организации бухгалтерского учета и составления отчетности; формы и методы бухгалтерского учета, применяемые хозяйствующим субъектом; план и корреспонденции счетов;
- порядок организации документооборота на участках бухгалтерского учета; порядок документального оформления и отражения в системе бухгалтерского учета хозяйственных средств и их движения;
- методы экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта; правила эксплуатации вычислительной техники; основы экономики, организации труда и управления; законодательство о труде и охране труда Российской Федерации; правила внутреннего трудового распорядка; технику безопасности, производственной санитарии и противопожарной защиты.

***Бухгалтер имеет право:***

- требовать от руководства создания нормальных условий для выполнения служебных обязанностей;
- принимать решения в пределах своей компетенции;
- взаимодействовать со всеми службами (сотрудниками) хозяйствующего субъекта по вопросам предоставления необходимой для бухгалтерского учета информации.

***Бухгалтер несет ответственность:***

- за небрежное, халатное отношение к своим обязанностям;
- ошибки при ведении бухгалтерского учета, которые привели к искажению бухгалтерской отчетности;
- нечеткое и несвоевременное выполнение своих должностных обязанностей;
- за неправомерные действия с документами и информацией о деятельности хозяйствующего субъекта и другое.

Дисциплинарная, материальная и иная ответственность бухгалтера определяется в соответствии с действующим законодательством.

Обязанности ***бухгалтера-кассира*** отличаются от обязанностей других бухгалтерских работников в силу специфики выполняемых ими функций.

***Бухгалтер-кассир обязан:***

- осуществлять операции по приему, учету, выдаче и хранению денежных средств и ценных бумаг с обязательным соблюдением правил, обеспечивающих их сохранность;
- получать по оформленным в соответствии с установленным порядком документам денежные средства и ценные бумаги в учреждениях банка для

- выплаты рабочим и служащим заработной платы, премий, оплаты командировочных и других расходов;
- вести на основе приходных и расходных документов кассовую книгу, сверять фактическое наличие денежных сумм и ценных бумаг с книжным остатком;
- составлять описи ветхих купюр, а также соответствующих документов для их передачи в учреждения банка с целью замены на новые;
- передавать в соответствии с установленным порядком денежные средства инкассаторам;
- составлять кассовую отчетность.

***Бухгалтер-кассир должен знать:***

- нормативные правовые акты, положения, инструкции, другие руководящие материалы и документы по ведению кассовых операций;
- формы кассовых и банковских документов;
- правила приема, выдачи, учета и хранения денежных средств и ценных бумаг;
- порядок оформления приходных и расходных документов;
- лимиты остатков кассовой наличности, установленной для хозяйствующего субъекта, правила обеспечения их сохранности;
- порядок ведения кассовой книги, составления кассовой отчетности;
- основы организации труда;
- правила эксплуатации вычислительной техники;
- основы законодательства о труде;
- правила внутреннего трудового распорядка;
- правила и нормы охраны труда.

Бухгалтер-кассир должен обладать, как минимум, начальным профессиональным образованием. Обязательным условием приема бухгалтера-кассира на работу является заключение с ним договора о полной материальной ответственности.

Если в штат бухгалтерии вводится должность *бухгалтера-ревизора*, то следует иметь в виду, что функции, выполняемые этим работником, также отличаются особой спецификой и должностная инструкция должна разрабатываться с учетом этой специфики.

***Бухгалтер-ревизор обязан:***

- осуществлять в соответствии с действующими положениями и инструкциями плановые и по специальным заданиям документальные ревизии финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов по ведению бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, а также их подразделений, находящихся на самостоятельном балансе;
- своевременно оформлять результаты ревизии и представлять их в соответствующие инстанции для принятия необходимых мер;

- контролировать достоверность учета поступающих основных средств, материально-производственных запасов и денежных средств, своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с их движением, правильность расходования материалов, топлива, электроэнергии, денежных средств, соблюдения смет расходов, порядок составления отчетности на основе первичных документов, а также организацию проведения инвентаризаций и бухгалтерского учета в подразделениях хозяйствующего субъекта, а также соблюдения сроков перечисления налогов и сборов и выплаты заработной платы;
- участвовать в разработке и осуществлении мер, направленных на повышении эффективности использования финансовых средств, усиление контроля за финансово-хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта, обеспечение сохранности собственности хозяйствующего субъекта и правильной организации бухгалтерского учета;
- контролировать деятельность работников хозяйствующего субъекта по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Имеет право давать оперативные указания руководителям ревизуемого объекта об устранении выявленных нарушений и недостатков, проводить контрольные проверки выполненных работ.

***Бухгалтер-ревизор должен знать:***

- законодательные акты, постановления, распоряжения, приказы, руководящие, методические и нормативные материалы по организации бухгалтерского учета и составлению отчетности;
- формы и методы бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
- порядок проведения документальных ревизий и проверок, правильности ведения бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций;
- организацию документооборота и порядок документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского операций, связанных с движением основных средств, материально-производственных запасов и денежных средств;
- план и корреспонденции счетов;
- финансовое и хозяйственное законодательство;
- экономику, организацию производства, труда и управления;
- рыночные методы хозяйствования;
- правила эксплуатации вычислительной техники;
- законодательство о труде;
- правила и нормы охраны труда.

На должность бухгалтера-ревизора принимаются работники, как правило, имеющие высшее профессиональное образование и стаж работы в качестве бухгалтера.

Представленные обязанности бухгалтерских работников являются типовыми и при разработке должностных инструкций должны уточняться и

корректироваться с учетом специфики деятельности хозяйствующего субъекта, объемом работ на каждом участке, сложившейся в хозяйствующем субъекте схемы документооборота, а также перспектив развития организации вообще и системы управления хозяйствующим субъектом в частности.

Должностные лица, ответственные за организацию и ведение бухгалтерского учета, не выполняющие требования и нормы бухгалтерского учета, которые предусмотрены Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» и другими нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, в том числе требования, касающиеся искажения бухгалтерской отчетности, несоблюдения сроков ее представления и публикации, привлекаются к административной, дисциплинарной, уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

## ТЕМА 9. УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

### 9.1. Экономическая сущность кругооборота капитала

В условиях рыночной экономики процесс функционирования хозяйствующего субъекта неразрывно связан с **предпринимательской деятельностью**, представляющей собой взаимосвязанную совокупность факторов производства (ресурсов) для создания материальных благ (выполнения работ или оказания услуг), удовлетворяющих общественные потребности, с конечной целью реализации собственных материальных интересов предпринимательства.

**Основные условия существования и развития предпринимательской деятельности:**

- относительная обособленность и экономическая свобода предпринимателей;
- наличие рыночного пространства;
- развитые товарно-денежные отношения.

Предпринимательская деятельность осуществляется в соответствии с **процессами воспроизводства совокупного общественного продукта:**

- **производство** – процесс создания материальных благ, в ходе которого происходит соединение рабочей силы со средствами производства (средствами труда и предметами труда) и создается готовая продукция для производственного и личного потребления;
- **распределение** - связывает процесс производства с процессом потребления, так как при распределении созданного продукта определяются доли, направляемые:
  - на возмещение потребленных средств производства (приобретение израсходованных материалов, восстановление через амортизацию и ремонт износившихся основных средств и прочее);
  - выплату заработной платы персоналу хозяйствующего субъекта;
  - перечисление налогов и сборов в бюджеты разных уровней;
  - расширение производства;
- **обращение (обмен)** - процесс, в результате которого созданный продукт (выполненные работы, оказанные услуги) передается от производителя к потребителям как для производственного, так и для личного пользования;
- **потребление** - процесс, состоящий в использовании полученной продукции, работ, услуг по назначению (для производственных и непроизводственных целей).

Указанные процессы и их результаты распадаются на отдельные хозяйственные операции, каждая из которых вызывает **кругооборот капитала** (рис. 9.1), то есть движение хозяйственных средств и их источников, и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете.

*Кругооборот капитала состоит в следующем:*



Рис.9.1. Кругооборот капитала (хозяйственных процессов):

Д – денежная форма стоимости (деньги);

Т – товарная форма стоимости (экономические ресурсы, включающие в себя рабочую силу, средства и предметы труда);

П – производительная форма стоимости (незавершенное производство);

Т' - товарная форма стоимости (готовая продукция);

Д' - денежная форма стоимости (прибыль)

В формуле «Д–Т» представлен хозяйственный процесс заготовления, который переходит в процесс производства «П–Т'», а элемент «Т'–Д'» является процессом продажи (реализации). Только в процессе производства происходит изменение величины стоимости, ее самовозрастание.

Процессы «Д–Т» и «Т'–Д'», совершающиеся в сфере обращения, представляют собой смену форм стоимости и являются лишь необходимым условием функционирования производительного капитала; «Д» представляют собой денежный капитал, который авансируется на приобретение экономических ресурсов (рабочей силы, средств и предметов труда) – «Т»; в процессе производства эти факторы взаимодействуют – «П» и создают новый продукт - «Т'». Процесс продажи (реализации) «Т'–Д'» обеспечивает хозяйствующему субъекту не только авансируемый ранее в экономические ресурсы (рабочую силу, средства и предметы труда) капитал, но и определенную прибавочную стоимость (прибыль).

Следовательно, в каждом из хозяйственных процессов происходит смена одной формы стоимости имущества на другую. Например, в процессе заготовления денежная форма стоимости исходного капитала меняется на товарную (материальную) форму; пройдя фазы индивидуального кругооборота, возмещается за счет процесса реализации и вновь возвращается в оборот хозяйствующего субъекта в денежной форме (меняет товарную форму на денежную), что свидетельствует о бесконечном кругообороте капитала (средств в хозяйственных процессах).

Таким образом, капитал представляет собой движение, которое, в свою очередь, заключает в себе **три индивидуальные формы процесса кругооборота:**

- процесс заготовления – первая стадия кругооборота капитала;



- процесс производства – вторая стадия кругооборота капитала;
- процесс продажи (реализации) – третья стадия кругооборота капитала.

Два из них – заготовление и продажа (реализация) – происходят в сфере обращения, а один (процесс производства) – в сфере производства.

Процессы кругооборота (заготовление, производство, продажа) капитала взаимосвязаны, дополняют друг друга как объекты бухгалтерского наблюдения и управления, создают условия для накопления капитала и ведения расширенного воспроизводства (в том числе и совокупного общественного продукта).

**На первой стадии кругооборота капитала** его формой является денежный капитал. В процессе заготовления хозяйствующий субъект со своим денежным капиталом появляется на товарном рынке и рынке труда. При этом следует различать форму данного процесса и ее содержание. По своей форме «Д–Т» есть простой акт денежного и товарного обращения, покупка товаров на деньги. Однако не форма акта «Д–Т», а его материальное содержание делает этот акт первой стадией кругооборота капитала. Деньги служат капиталом не потому, что вообще передаются в обращение (например, деньги, на которые хозяйствующий субъект покупает предметы потребления, не являются капиталом), а только вследствие того, что хозяйствующий субъект авансирует, а не расходует свои деньги на покупку специфического товара. Он авансирует его как стоимость, которая должна возвратиться к нему после завершения кругооборота с прибавочной стоимостью (прибылью).

Первую стадию кругооборота капитала можно разделить на две части: «Д–ФОТ», то есть покупка рабочей силы, и «Д–СПТ» (ФОТ – фонд оплаты труда; СПТ – средства и предметы труда), то есть покупка средств и предметов труда.

Хозяйствующий субъект приобретает лишь те экономические ресурсы, которые могут функционировать как производительный капитал, то есть рабочую силу, средства и предметы труда. Следовательно, функция денежного капитала состоит в том, что он создает условия для соединения рабочей силы со средствами и предметами труда.

Денежные средства принимают форму экономических ресурсов, выражая переход из сферы обращения в сферу производства.

Бухгалтерский учет на этой фазе кругооборота капитала отражает поступление экономических ресурсов к хозяйствующему субъекту, возникновение задолженности перед поставщиками и последующие расчеты с ними за поставленные активы.

Завершением первой стадии прерывается товарное обращение, но не кругооборот капитала.

**Вторая стадия кругооборота капитала** представляет собой процесс производства не только материальных благ (работ и услуг), но и прибавочной стоимости (прибыли).

В процессе производства рабочие своим трудом не только переносят на произведенный продукт стоимость потребленных средств производства, но и

создают новую стоимость, которая воспроизводит стоимость рабочей силы и образует прибавочную стоимость (прибыль) для хозяйствующего субъекта. Функция производительного капитала заключается в производстве прибавочной стоимости. В этом состоит цель предпринимательской деятельности.

Произведенная продукция отличается от материальных ценностей, приобретенных хозяйствующим субъектом на первой стадии кругооборота капитала, не только по своей натуральной форме, но и по стоимости: она содержит в себе прибавочную стоимость (прибыль).

В результате второй стадии движения капитала авансированная стоимость снова меняет свою форму - из производительной она переходит в товарную («П–Т»). При расширенном воспроизводстве величина производительного капитала в конце кругооборота превышает его стоимость в начале кругооборота.

Процесс производства имеет большое значение, так как именно здесь происходит создание материальных благ для личного и производственного потребления. Бухгалтерский учет процесса производства отражает, с одной стороны, затраты на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг), а с другой - осуществляет контроль за целенаправленностью и целесообразностью этих затрат посредством исчисления себестоимости отдельных изделий (работ, услуг) и сравнения фактической себестоимости с плановой, сметной или, например, фактической себестоимостью прошлых отчетных периодов. Будущая прибыль хозяйствующего субъекта, согласно экономическим законам, закладывается в основном на стадии производства, так как оптимальным способом ее получения является постоянное сокращение затрат и снижение себестоимости продукции (работ, услуг) за счет экономии материально-производственных запасов, повышения производительности труда, снижения трудовых затрат и других факторов. Любые другие способы увеличения прибыли, например за счет необоснованного повышения цен на товары (работы, услуги) хозяйствующего субъекта, окажут лишь краткосрочный эффект, так как к этому приему могут прибегнуть и контрагенты, в частности поставщики, которые тоже поднимут цены на материально-производственные ценности, и снова у изготовителя вырастет себестоимость продукции и упадет прибыль.

**Третья стадия кругооборота капитала** - процесс продажи (реализации) - завершает кругооборот капитала и создает предпосылки для возобновления нового кругооборота.

У любого хозяйствующего субъекта имеются не только производственные цехи, но и склад готовой продукции, где хранятся изготовленные, но еще не реализованные товары. Здесь капитал находится в виде «готовая продукция», то есть в форме товарного капитала. Дальнейшее его движение таково: товары реализуются. Полученные денежные средства вновь переходят из сферы производства в сферу обращения. Прерванное товарное обращение возобновляется, и стоимость из товарной формы переходит в денежную. Разница между суммой денежных средств, затраченных на изготовление и ре-

лизацию продукции (работ, услуг), вместе с прибавочной стоимостью, и полученных от реализации произведенной продукции (работ, услуг), составляет денежные валовые накопления хозяйствующего субъекта.

Таким образом, хозяйствующий субъект возвращается на товарный рынок и реализует произведенную продукцию, превращает ее в деньги. В этом акте обращения капитальная стоимость, возросшая уже на сумму прибавочной стоимости (прибыли), сбрасывает с себя товарную форму и принимает первоначальную денежную. Иначе говоря, товарный капитал превращается в денежный капитал («Г'–Д'»).

Процесс реализации завершает кругооборот средств и создает предпосылки для начала нового кругооборота. Важность процесса реализации заключается в том, что в нем продукция (работы, услуги) хозяйствующего субъекта находит свое общественное применение. Если продукт нужен обществу для удовлетворения производственных или личных потребностей, то он будет реализован (с учетом рыночного закона спроса и предложения), и за него хозяйствующий субъект получит денежные средства, за счет которых будут приобретены новые экономические ресурсы, из которых снова будет создана готовая продукция. Появятся средства и для оплаты труда рабочих и служащих.

Схематически связь между этими видами операций можно представить следующим образом: заготовление→производство→продажа (реализация).

Эти три фазы кругооборота средств неразрывно связаны друг с другом, одна вытекает из другой, и всякая последующая фаза невозможна без предыдущей.

Итак, капитал в своем движении последовательно проходит три стадии и принимает три формы. Каждая из них - денежная, производительная и товарная - выполняет в процессе кругооборота свою особую функцию.

Последовательный переход капитала из одной функциональной формы в другую и возвращение к исходной форме называется **кругооборотом капитала**.

Движение капитала не ограничивается одним кругооборотом. Хозяйствующий субъект снова и снова пускает в оборот свой капитал, чтобы присваивать все больше и больше прибыли. В силу этого движение капитала постоянно возобновляется, и формула кругооборота принимает вид бесконечной спирали.

Непрерывность кругооборота капитала предполагает непрерывность кругооборотов отдельных его частей: денежного, производительного и товарного капитала:

- денежный капитал служит исходной формой капитала, дает первый толчок его движению и затем постоянно поддерживает функционирование производительного капитала;
- кругооборот производительного капитала показывает непрерывность и периодическую повторяемость производства, характеризует процесс его воспроизводства;

- содержанием кругооборота товарного капитала является процесс реализации. Этот кругооборот раскрывает зависимость производства и цели предпринимательской деятельности от реализации произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), от платежеспособности покупателей, то есть законов рынка - спроса и предложения.

Таким образом, движение капитала совершается одновременно во всех трех его формах. Пока денежный капитал превращается в производительный, в это время функционирующий производительный капитал превращается в товарный, а товарный - в денежный. Кругооборот денежного, производительного и товарного капитала представляет собой лишь различные формы кругооборота одного и того же капитала. Совершая непрерывно свой кругооборот, капитал находится одновременно на всех его стадиях и в соответствующих им функциональных формах.

Общим для всех трех форм кругооборота является возрастание стоимости как определяющей цели и движущего мотива предпринимательской деятельности.

Только в единстве всех трех форм кругооборота капитала осуществляется непрерывность процесса его движения.

Кругооборот капитала хозяйствующего субъекта в процессе предпринимательской деятельности неразрывно связан с возникновением обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами.

## 9.2. Общая характеристика налога на добавленную стоимость

Особое внимание авторы уделяют *налогу на добавленную стоимость (НДС)*, который неразрывно связан с процессом заготовления и процессом продажи (реализации) любого хозяйствующего субъекта (за исключением случаев, предусмотренных законодательством).

Поэтому перед рассмотрением вопросов по формированию бухгалтерской информации, касающейся основных хозяйственных процессов, необходимо ознакомиться с этой взаимосвязью.

Из названия *налога на добавленную стоимость* следует, что он представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой хозяйствующим субъектом на всех стадиях кругооборота капитала, другими словами, это налог, взимаемый с суммы добавленной стоимости.

*Добавленная стоимость* – это прирост стоимости, возникающей у хозяйствующего субъекта и исчисляемой как разность между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных и иных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Отсюда логически должно было бы вытекать, что объектом обложения НДС служит эта добавленная стоимость. Однако действующее в Российской Федерации налоговое законодательство устанавливает иные объекты обложения налогом на добавленную стоимость, например, *объектом налогооб-*

*ложения признается* реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Налог на добавленную стоимость является косвенным налогом.

**Косвенный налог** определяется как налог на товары (работы, услуги), устанавливаемый в виде надбавки к их цене и не зависящий от доходов налогоплательщика (в отличие от прямых налогов, связанных с доходом). Использование косвенных налогов предполагает, что производители (продавцы) товаров (работ, услуг) продают их по ценам с учетом налоговой надбавки, которую затем передают государству. Таким образом, производители и продавцы выступают в роли сборщиков налогов, уполномоченных на то государством, а конечные потребители товаров (работ, услуг) являются фактическими плательщиками косвенных налогов.

В мировой практике известны следующие **способы исчисления НДС**:

- **способ «сложения»** - налогооблагаемая база исчисляется как сумма добавленных стоимостей по каждому виду производимой хозяйствующим субъектом продукции (работе, услуге), а налог рассчитывается по ставке от суммы добавленных стоимостей. Чтобы использовать этот способ, хозяйствующие субъекты должны вести учет по отдельным видам продукции (работам, услугам);
- **способ «вычитания»** - заключается в том, что на общую сумму выручки от реализации продукции (работ, услуг) начисляется налог, а затем из него вычитается сумма налога на добавленную стоимость, оплаченная при покупке исходной продукции (работ, услуг).

В России при исчислении НДС используется способ «вычитания», что объясняется особенностями бухгалтерского учета, не позволяющими реализовать большинством хозяйствующих субъектов способ «сложения».

Авторы предлагают при характеристике налога на добавленную стоимость использовать следующие определения:

- **«входящий НДС»** - представляет собой сумму налога на добавленную стоимость, поступающую от продавца к покупателю в составе цены продажи (реализации). Входящий НДС является категорией покупателя и возникает у него при приобретении продукции (работ, услуг);
- **«исходящий НДС»** - представляет собой сумму налога на добавленную стоимость, которая передается продавцом покупателю в составе цены продажи (реализации). Исходящий НДС возникает у продавца в момент продажи (реализации) продукции (работ, услуг) и подлежит уплате в бюджет.

При этом сумма «входящего» и «исходящего» налога должна быть выделена отдельной строкой в соответствующих документах, то есть необходимо наличие формулировки «в том числе НДС».

Величина налога на добавленную стоимость рассчитывается как произведение налоговой базы на налоговую ставку.

*Порядок расчета налоговой базы по НДС* зависит от особенностей реализации хозяйствующим субъектом произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

В общем случае при реализации товаров (работ, услуг) *налоговая база* определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен на эти товары (работы, услуги), которые указаны в договоре сторон по сделке, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения НДС.

*Обложение налогом на добавленную стоимость производится по следующим налоговым ставкам*, предусмотренным действующим налоговым законодательством:

- *основным налоговым ставкам* - представляют собой установленный Налоговым кодексом РФ процент, дифференцированный в зависимости от вида продукции (работ, услуг), а также осуществляемых операций. Основные расчетные ставки используются при определении суммы исходящего НДС;
- *расчетным налоговым ставкам* – определяются как процентное отношение основной налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки. Расчетные налоговые ставки применяют в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

На разных стадиях кругооборота капитала один и тот же хозяйствующий субъект может являться как продавцом, так и покупателем, следовательно, у него возможно наличие и входящего и исходящего НДС.

Таким образом, сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет хозяйствующим субъектом, определяется как разность между исходящим и входящим НДС, то есть величина входящего НДС предъявляется к вычету (возмещению) из бюджета. Следовательно, налог на добавленную стоимость является возмещаемым налогом.

Для принятия входящего НДС к вычету, как правило, необходимо соблюдение следующих условий:

- товары (работы, услуги) приобретены для осуществления производственной деятельности, иных операций, облагаемых НДС, или для перепродажи;
- соответствующие суммы НДС отраженные в счетах-фактурах, оформлены согласно предъявляемым к ним требованиям;
- приобретенные товары (работы, услуги) приняты хозяйствующим субъектом на учет (оприходованы).

Необходимо отметить, что в соответствии с законодательством не уплачивается и не принимается к вычету (возмещению) налог на добавленную стоимость по операциям, которые связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг), освобожденных от налогообложения либо не подлежащих налогообложению.

При расчете налога на добавленную стоимость большое значение имеет определение момента, когда реализация как состоявшийся процесс должна

быть отражена в учете хозяйствующего субъекта, а следовательно, начислен НДС.

Согласно действующему налоговому законодательству *моментом определения налоговой базы является* наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав.

При этом в целях исчисления налога на добавленную стоимость выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется методом *«по отгрузке»* (метод определения налоговой базы по НДС).

Бухгалтерский учет операций, связанных с налогом на добавленную стоимость, осуществляют, используя следующие счета:

- счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;
- счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- счет 90 «Продажи» субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость».

*Счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»* предназначен для обобщения информации об уплаченных (причитающихся к уплате) хозяйствующим субъектом суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, а также работам и услугам.

По дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции со счетами учета расчетов отражаются суммы входящего НДС. Списание накопленных на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» сумм входящего НДС отражается по кредиту счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции, как правило, со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», то есть входящий НДС принимается к вычету (возмещению) из бюджета.

Для учета расчетов с бюджетом предусмотрен синтетический *счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»*, причем расчеты по налогу на добавленную стоимость ведутся на соответствующем аналитическом субсчете, открываемом к данному счету.

*Счет 90 «Продажи» субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»* предназначен для отражения сумм НДС, причитающихся к получению от покупателя. Другими словами, по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» учитываются суммы исходящего НДС, возникающие при реализации хозяйствующим субъектом продукции (работ, услуг).

Следовательно, сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по соответствующему налогу на добавленную стоимость аналитическому субсчету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» выявляется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет или возмещению из бюджета.

### 9.3. Учет процесса заготовления

Процессы воспроизводства в нормально функционирующем хозяйствующем субъекте носят непрерывный характер. Целью, основным ориентиром расширенного воспроизводства в современных условиях как на микроуровне, так и на макроэкономическом уровне является процесс производства материальных благ. В ходе производства потребляются средства труда и предметы труда, а поэтому его непрерывность зависит от постоянного возобновления этих производственных ресурсов, что, в свою очередь, связано с непрерывным и четким осуществлением процесса заготовления (материально-технического снабжения).

**Процесс заготовления** - совокупность операций по обеспечению хозяйствующего субъекта предметами и средствами труда, необходимыми для осуществления его хозяйственной деятельности (в целях обеспечения бесперебойного развития производства, повышения его эффективности).

В процессе заготовления хозяйствующие субъекты заключают договоры с поставщиками на поставку предметов и средств труда. В договорах обуславливают объемы поставок, цены, размеры поставок по периодам времени, условия перехода права собственности покупателю, условия оплаты стоимости поступивших ценностей и других ресурсов, иные условия.

В бухгалтерском учете **основные задачи процесса заготовления** следующие:

- выявление всех затрат по заготовлению средств и предметов труда;
- определение их фактической себестоимости;
- выявление результатов заготовительной деятельности.

Учет процесса заготовления позволяет обеспечивать контроль за выполнением договорных условий поступления, приобретения средств и предметов труда, а также определять в целях анализа и управления структуру себестоимости заготовленных активов.

**Основными источниками поступления имущества хозяйствующего субъекта являются:**

- вклад в уставный капитал;
- приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами (договорам мены);
- приобретение за плату;
- дарение (безвозмездное получение);
- изготовление.

Кредиторская задолженность хозяйствующего субъекта, возникающая в процессе заготовления средств и предметов труда, в зависимости от источников поступления отражается, как правило, с использованием следующих счетов расчетов:

- счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - при приобретении имущества за плату непосредственно у поставщиков, а также при поступ-



лении имущества по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами (договорам мены);

- счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - при приобретении имущества за плату через подотчетных лиц;
- счет 75 «Расчеты с учредителями» - при поступлении имущества в качестве вклада в уставный капитал;
- счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - при осуществлении нетоварных операций, связанных с заготовлением имущества.

Что же касается безвозмездно полученного имущества (дарение), то оно отражается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 2 «Безвозмездные поступления») в корреспонденции со счетами учета того или иного вида активов.

***Изготовление имущества хозяйствующего субъекта для собственных нужд может осуществляться:***

- ***хозяйственным способом*** - собственными силами хозяйствующего субъекта. Особенность хозяйственного способа состоит в том, что счета по учету затрат, связанные с заготовлением (изготовлением) соответствующих активов (средств и предметов труда), отражаются в корреспонденции со счетами, аккумулирующими информацию о расходах, понесенных при создании данных активов;
- ***подрядным способом*** - специализированными хозяйствующими субъектами. Данный способ, как правило, предполагает использование счетов по учету затрат, связанных с заготовлением (изготовлением) соответствующих активов (средств и предметов труда), в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В бухгалтерском учете затраты, связанные с ***поступлением средств труда*** (основных средств, нематериальных активов), собираются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с последующим списанием их на счет 01 «Основные средства» или 04 «Нематериальные активы» по соответствующим объектам по мере ввода в эксплуатацию.

Объекты основных средств, требующие монтажа, сначала учитываются на счете 07 «Оборудование к установке», а после осуществления монтажных работ - на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» с последующим переводом на счет 01 «Основные средства» по мере ввода их в эксплуатацию.

Бухгалтерский учет поступления основных средств схематически представлен на рис. 9.2.

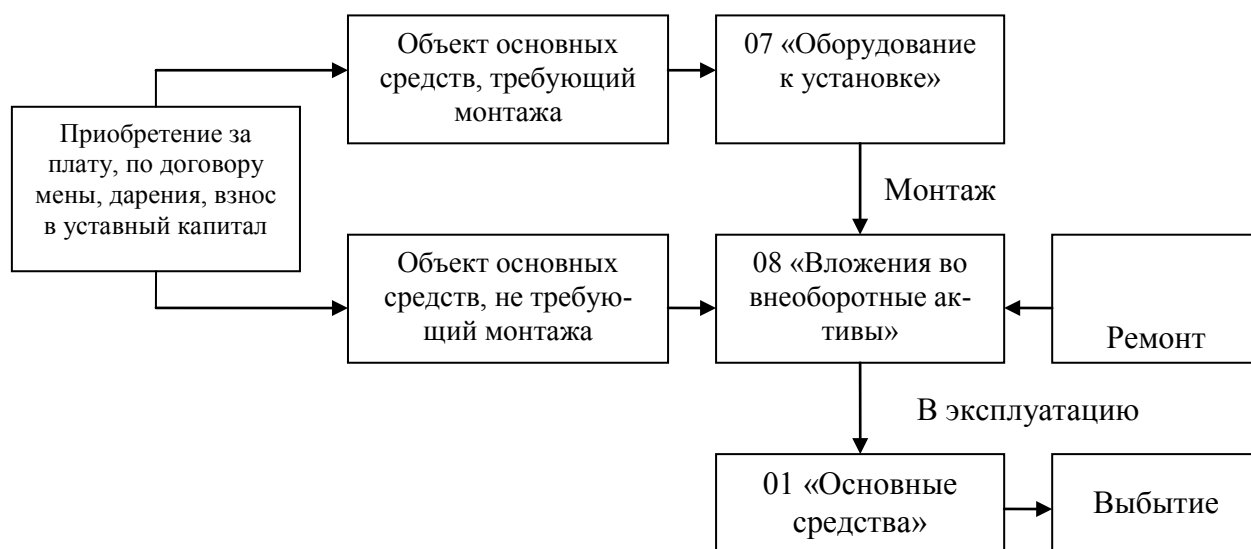


Рис. 21. Учет поступления основных средств

Учет поступления нематериальных активов схематически представлен на рис. 9.3.

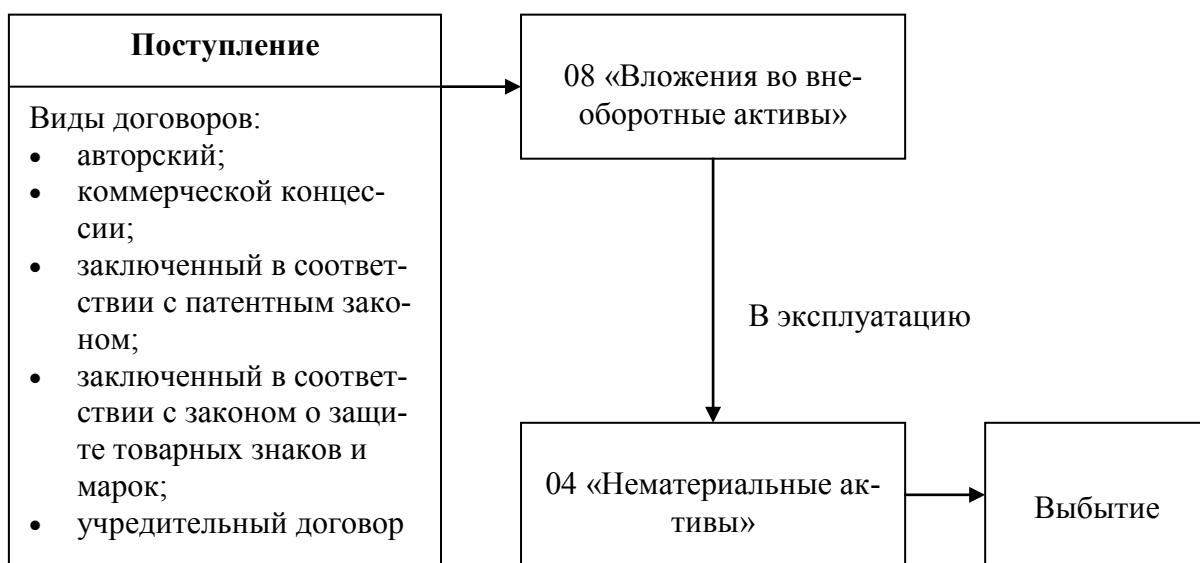


Рис. 9.3. Учет поступления нематериальных активов

В бухгалтерском учете *предметы труда* учитываются на синтетических счетах: 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» по учетной стоимости с обособленным выделением отклонений от учетной стоимости. В качестве учетной стоимости могут выступать:

- фактическая себестоимость приобретения (заготовления);
- условные учетные цены.

При этом отклонения, возникающие в текущем учете материалов, могут быть двух видов:

- в виде экономии или перерасхода;
- в виде транспортно-заготовительных расходов (ТЗР).

Транспортно-заготовительные расходы обусловлены следующими составными частями:

- **транспортные расходы** – связаны с доставкой приобретаемых ценностей до склада (как правило, за счет покупателя);
- **заготовительные расходы** – возникают в связи с необходимостью содержания складского хозяйства, например, расходы на охрану склада.

Таким образом, совокупность транспортных и заготовительных расходов называется **транспортно-заготовительными расходами**.

На счетах бухгалтерского учета **процесс заготовления предметов труда** может осуществляться **одним из следующих способов**:

- непосредственно на счете 10 «Материалы»:
  - путем непосредственного (прямого) включения ТЗР (отклонений) в фактическую себестоимость материалов (присоединения к договорной цене материалов; присоединение к денежной оценке вклада в уставный (складочный) капитал, внесенный в форме материально-производственных запасов; присоединение к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и другое);
  - путем отнесения ТЗР (отклонений) на отдельный субсчет счета 10 «Материалы»;
- с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» с отнесением ТЗР (отклонений) на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Для более подробной характеристики фактической себестоимости отдельных видов заготавливаемых предметов труда составляются расчеты специальной формы – калькуляции.

**Калькуляция** – способ оценки объекта учета, при котором его стоимость определяется путем обобщения всех сумм средств, связанных с поступлением этого объекта. На основании калькуляций определяется себестоимость не только всей партии заготовленных предметов труда, но и единицы каждого их вида. Примерная форма регистра для калькуляции себестоимости заготовления материалов представлена в табл. 9.1.

Таблица 9.1

**Калькуляция себестоимости заготовления материалов**

Статьи затрат	Вид материала		Вид материала	
	на все количество	на единицу измерения	на все количество	на единицу измерения
Учетная стоимость				
Отклонения				
Итого фактическая себестоимость				

В современных условиях хозяйствования нередки случаи, когда:

- на момент поступления предметов труда к хозяйствующему субъекту еще нет всей информации о затратах, связанных с их приобретением и доставкой;
- фактическая себестоимость одного и того же вида предметов труда, полученного от разных поставщиков, различна;
- из-за сильных инфляционных процессов фактическая себестоимость одного и того же предмета труда, полученного от одного и того же поставщика, в начале и в конце месяца меняется.

Поэтому большинство хозяйствующих субъектов текущий учет предметов труда ведут с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». При данном способе учета по дебету счета 10 «Материалы» отражается учетная стоимость поступающих предметов труда. Параллельно все фактические затраты, связанные с поступлением предметов труда, в течение месяца по мере получения соответствующих документов (например, счетов-фактур), собираются по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». По кредиту этого счета отражается учетная стоимость поступивших предметов труда. Разница между дебетом и кредитом счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» показывает отклонение между фактической себестоимостью предметов труда и стоимостью по учетным ценам. В конце месяца эта разница отражается (списывается) на счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» одним из следующих способов:

- при экономии (если учетная стоимость предметов труда больше их фактической) - корреспонденцией по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»;
- при перерасходе (если учетная стоимость предметов труда меньше их фактической) - корреспонденцией по дебету счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

В течение месяца отпуск материалов для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг) отражается записью по дебету счетов учета затрат и кредиту счета 10 «Материалы». В конце отчетного периода на эти же счета затрат списывается и сумма ТЗР (отклонений), относящихся к использованным материально-производственным запасам.

Для определения суммы ТЗР (отклонений), подлежащих списанию по направлениям выбытия предметов труда, производятся расчеты по следующим формулам:

$$\begin{aligned} \%_{\text{ТЗР}} &= (\text{ТЗР}_{\text{н}} + \text{ТЗР}_{\text{п}}) \times 100 \% / (\text{МПЗ}_{\text{н}} + \text{МПЗ}_{\text{п}}), \\ + (-)\%_{\text{отклонений}} &= (+ (-) \sum \text{Отклонение}_{\text{н}} + (-) \sum \text{Отклонение}_{\text{п}}) \times 100 \% / (\sum \text{МПЗ}_{\text{н}} \\ &\quad + \sum \text{МПЗ}_{\text{п}}), \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \Sigma \text{ТЗР} &= (\text{Расход МПЗ}_{\text{цп}} \times \%_{\text{ТЗР}}) / 100 \%, \\ + (-) \Sigma \text{Отклонений} &= (\text{Расход МПЗ}_{\text{уц}} \times + (-) \%_{\text{отклонений}}) / 100 \%, \end{aligned}$$

где:

$\%_{\text{ТЗР}}$  – процент транспортно-заготовительных расходов, подлежащих списанию;

+ (-) $\%_{\text{отклонений}}$  - процент отклонений, подлежащих списанию;

$\Sigma \text{ТЗР}$  – сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащих списанию;

+ (-)  $\Sigma \text{Отклонений}$  – сумма отклонений, подлежащих списанию;

$\text{ТЗР}_{\text{н}}$  – транспортно-заготовительные расходы на начало месяца;

$\text{ТЗР}_{\text{п}}$  - транспортно-заготовительные расходы, принятые к учету по поступившим за месяц материально-производственным запасам;

$\text{МПЗ}_{\text{н}}$  – материально-производственные запасы по ценам поставщиков на начало месяца;

$\text{МПЗ}_{\text{п}}$  - материально-производственные запасы по ценам поставщиков, поступившие за месяц;

+ (-)  $\Sigma \text{Отклонение}_{\text{н}}$  – сумма отклонений на начало месяца;

+ (-)  $\Sigma \text{Отклонение}_{\text{п}}$  - сумма отклонений, принятых к учету по поступившим за месяц материально-производственным запасам;

$\Sigma \text{МПЗ}_{\text{н}}$  – сумма материально-производственных запасов по учетным ценам на начало месяца;

$\Sigma \text{МПЗ}_{\text{п}}$  - сумма материально-производственных запасов по учетным ценам, поступивших за месяц;

$\text{Расход МПЗ}_{\text{цп}}$  – расход материально-производственных запасов по ценам поставщиков за месяц;

$\text{Расход МПЗ}_{\text{уц}}$  - расход материально-производственных запасов по учетным ценам за месяц.

Для облегчения расчетов по распределению ТЗР (отклонений) действующим бухгалтерским законодательством допускается применение следующих упрощенных вариантов:

- при небольшом удельном весе ТЗР (отклонений) (не более 10 % к учетной стоимости материально-производственных запасов) их сумма может полностью списываться на счет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и на увеличение стоимости проданных материально-производственных запасов;
- удельный вес ТЗР (отклонений) (в процентах к учетной стоимости материально-производственных запасов) может округляться до целых единиц (т.е. без десятичных знаков);
- в течение текущего месяца ТЗР (отклонений) могут распределяться исходя из удельного веса (в процентах к учетной стоимости соответствующих материально-производственных запасов), сложившегося на начало данного месяца. Если это привело к существенному недосписанию или излиш-

нему списанию ТЗР (отклонений) (более пяти пунктов), в следующем месяце сумма списываемых (распределяемых) ТЗР (отклонений) корректируется на указанную сумму прошлого месяца;

- ТЗР (отклонения) могут распределяться пропорционально их удельному весу (нормативу), закрепленному в плановых (нормативных) калькуляциях, к учетной стоимости используемых материально-производственных запасов. При этом если фактические размеры ТЗР (отклонений) отличаются от нормативных размеров, в следующем месяце (отчетном периоде) сумма распределительных ТЗР (отклонений) корректируется, т.е. увеличивается на недосписанную сумму или уменьшается на сумму, излишне списанную в прошлом месяце (отчетном периоде). Остатки ТЗР (отклонений) на начало каждого месяца (отчетного периода) рассчитываются исходя из удельного веса (норматива) ТЗР (отклонений), предусмотренных в плановых (нормативных) калькуляциях, к фактическому наличию материально-производственных запасов в учетных ценах;
- ТЗР (отклонения) могут ежемесячно (в отчетном периоде) полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материально-производственных запасов, если их удельный вес (в процентах к договорной (учетной) стоимости материально-производственных запасов) не превышает 5 %.

Учет поступления материалов схематически представлен на [рис. 9.4](#).



Рис. 9.4. Учет поступления материалов

### 9.4. Учет процесса производства

**Процесс производства** представляет собой соединение трех элементов производства - средств производства, предметов труда и рабочей силы (комплекс хозяйственных операций по превращению предметов труда в готовую продукцию и по созданию новой стоимости). Отсюда следует, что для функционирования процесса производства продукции необходимы затраты рабочей силы, средств производства и предметов труда.

**Основная задача учета процесса производства** состоит в правильной постановке учета, которая способствует повышению рентабельности производства и продукции, а следовательно, и прибыльности хозяйствующего субъекта.

Составной частью производственного учета хозяйствующего субъекта является калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

**Калькулирование** – процесс определения себестоимости продукции, товарного выпуска в целом и единицы каждого вида продукции (процесс

расчета денежных затрат на единицу продукции или конкретного вида работы, услуги).

В основе калькулирования лежит калькуляционная процедура.

**Калькуляция** – это способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

**По времени составления калькуляции** могут быть:

- **плановыми** - определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ (оказанных услуг) на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидность плановой - **сметная калькуляция**, которую составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей;
- **нормативными** - составляются на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям хозяйствующего субъекта на данном этапе его работы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже. Отсюда и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года - ниже;
- **отчетными (фактическими)** - составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции, и они отражают фактическую себестоимость произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг). В фактическую себестоимость продукции включаются и непланируемые непроизводительные расходы;
- **провизорными** – формируются для анализа и прогнозирования хозяйственной деятельности с целью принятия необходимых управленческих решений в отдельных сезонных производствах до совершения всего производственного цикла.

**Исходя из периода времени, цикла производства, технологического передела, процесса**, за который предоставлены данные для исчисления себестоимости, калькуляции классифицируются на месячные, квартальные, годовые, цикла производства, конкретного технологического передела или процесса.

**По объему включаемых в себестоимость затрат калькуляции подразделяются** на калькуляцию себестоимости по прямым затратам; калькуляцию себестоимости по переменным затратам; калькуляцию себестоимости по совокупным затратам; калькуляцию полной коммерческой себестоимости; общехозяйственную калькуляцию себестоимости; бригадную (цеховую, технологическую) калькуляцию себестоимости.

**Объекты калькулирования** – конечная продукция с учетом ее качества (отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги), а



также промежуточная продукция на определенных этапах технологического процесса и виды работ и услуг по периодам (процессам, переделам) производства в зависимости от принятого метода учета затрат, себестоимость которых определяется.

Важное методологическое значение при исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) имеет обоснованный выбор калькуляционной единицы.

**Калькуляционная единица** – измеритель объекта калькулирования, принятый для измерения выполненного однородного объема работ или изготовленной продукции.

Существуют различные подходы к классификации учетных измерителей в процессе производства.

**По характеру использования калькуляционные единицы** подразделяются:

- **на натуральные** – обусловлены натуральными показателями;
- **трудовые** – измеряются в трудовых единицы измерения;
- **стоимостные** – используют денежную оценку;
- **условно-натуральные** – представляют собой обоснованно укрупненные натуральные измерители.

**По содержанию выполненных работ калькуляционные единицы** различают:

- **видовые** – предусмотрены для отдельных видов работ;
- **комплексные** – используются для расчета себестоимости совокупности работ.

**С точки зрения целей калькуляции** рассматриваются:

- **хозрасчетные калькуляционные единицы** – рассчитываются на уровне центров ответственности;
- **хозяйственные калькуляционные единицы** – предназначены для оценки издержек всего хозяйствующего субъекта.

Важное значение при калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) имеет выбор **калькуляционного периода**, представляющего собой период, за который исчисляется себестоимость.

По каждому объекту составляется **калькуляция (калькуляционный лист, представляющий специальную форму калькуляции)**, в которой показываются фактические элементы в разрезе статей затрат.

**Себестоимость продукции (работ, услуг)** – это совокупность затрат хозяйствующего субъекта в денежной форме на производство и реализацию продукции (работ, услуг), в основе которой лежат издержки производства (стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, а также других затрат на ее производство и реализацию).

**По объему затрат, включаемых в себестоимость**, различают себестоимость:

- **технологическую** – включает прямые затраты, обусловленные технологическим процессом, и расходы на содержание и эксплуатацию оборудования по счету 25 «Общепроизводственные расходы» субсчет 1 «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования»;
- **цеховую** – это технологическая себестоимость плюс затраты по счету 25 «Общепроизводственные расходы» субсчет 2 «Цеховые расходы»;
- **производственную** – это цеховая себестоимость плюс затраты по счету 26 «Общехозяйственные расходы»;
- **полную (коммерческую)** – это производственная себестоимость плюс расходы по счету 44 «Расходы на продажу».

**Затраты** - это издержки, совершенные в отчетном периоде и сохраняющие потенциальную способность приносить доход.

**Издержки производства** - расходы на оплату живого труда, а также на потребление средств труда и предметов труда в процессе производства.

**Объект затрат** – учетная единица (например, вид продукции, организационное подразделение), по которой собираются данные о затратах.

**Распределение затрат** – процесс отнесения произведенных затрат к определенным объектам затрат.

**Незавершенное производство (НЗП)** - продукция или работы, не прошедшие (незаконченные) все стадии технологического процесса, не принятые отделом технического контроля, не прошедшие всех лабораторных и технических испытаний, не сданные на склад или заказчику. Не включаются в НЗП материалы, обработка которых не была начата, а также брак продукции. НЗП отражается в учете как сальдо по счету 20 «Основное производство».

**Готовыми считаются изделия**, законченные узлы или детали, прошедшие все стадии технологической обработки, все необходимые полевые и стендовые испытания, соответствующие условиям и стандартам, принятые отделом технического контроля и сданные на склад или отгруженные покупателю непосредственно из цеха изготовителя, если это предусмотрено договором поставки. Готовая продукция должна включать полный комплект запасных частей, если это предусмотрено технологическим процессом.

При помощи калькуляции определяется себестоимость различных объектов учета, например основных средств, нематериальных активов, приобретенных материальных ресурсов, произведенной и реализованной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Она является основой денежной оценки соответствующих объектов бухгалтерского учета.

Данные калькуляций используются для управления себестоимостью продукции, контроля за ее уровнем, выявления резервов снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов и установления цен на изделия.

**Процесс калькулирования себестоимости продукции хозяйствующих субъектов состоит в основном из следующих этапов:**

- сбор, группировка и детализация первичных затрат в разрезе калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования;

- определение себестоимости окончательного брака;
- оценка отходов производства и побочной продукции;
- оценка незавершенного производства;
- разграничение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством;
- исчисление себестоимости единицы продукции.

Калькуляционная работа хозяйствующих субъектов организуется в соответствии с общей методологией планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции. Она требует соблюдения общих принципов, обеспечивающих методологическое единство исчисления себестоимости продукции и возможность использования данных калькуляций для анализа и оценки работы как всего хозяйствующего субъекта, так и его отдельных внутрипроизводственных звеньев.

***Общие принципы калькуляционной работы:***

- научно обоснованная классификация затрат на производство;
- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- выбор методов распределения косвенных расходов;
- разграничение затрат по отчетным периодам;
- выбор способов расчета себестоимости калькуляционной единицы.

Эти общие принципы для отдельных хозяйствующих субъектов конкретизируются с учетом специфики отрасли и особенностей производства.

***Основные задачи калькулирования:***

- достоверное исчисление фактической себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг);
- контроль за уровнем себестоимости и соблюдением действующих норм и нормативов затрат;
- определение рентабельности продукции и факторов, влияющих на ее уровень;
- оценка эффективности работы хозяйствующего субъекта и отдельных внутрипроизводственных структур (производств, цехов, участков, бригад) путем сравнения затрат с результатами;
- выявление и использование резервов снижения себестоимости продукции.

***Исчисление себестоимости продукции (цели калькулирования) необходимо*** для выполнения следующих действий:

- определения цен на продукцию;
- оценки выполнения плана по себестоимости и ее динамики;
- определения рентабельности производства и отдельных видов продукции;
- осуществления внутрихозяйственных расчетов;
- выявления резервов снижения себестоимости продукции;
- расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии и организационно-технических мероприятий;
- обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших изделий и так далее.

В себестоимость продукции включают различные виды затрат, зависящие и не зависящие от работы данного хозяйствующего субъекта, вытекающие из характера данного производства и не связанные с ним непосредственно. В связи с этим большое значение имеет четкое определение состава затрат, которые ее формируют.

С целью правильной организации учета затрат на производство по объектам планирования и учета, обоснованного нормирования, планирования, осуществления контроля за затратами, проведения детального анализа для принятия необходимых управленческих решений, связанных с эффективностью использования ресурсов хозяйствующего субъекта, *затраты на производство классифицируют по различным классификационным признакам.*

*По экономической роли* выделяют затраты:

- **основные (производственные, технологические)** – затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства. К ним относятся, например, затраты на оплату труда производственных рабочих, на сырье и материалы, на содержание основных производственных фондов;
- **накладные (организационно-управленческие)** – образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им, а также реализацией продукции. Состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов.

*По способу включения в себестоимость* затраты бывают:

- **прямые** – связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость. Например, расход сырья на производство конкретного вида продукции;
- **косвенные** – затраты, которые не могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции, собираются на соответствующих собирательно распределительных счетах, а затем включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения (косвенно, условно). Косвенные затраты связаны с выпуском нескольких видов продукции. Ими являются общепроизводственные и общехозяйственные расходы, работы и услуги вспомогательных производств и т.д.

*По степени зависимости от объема производства* различают затраты:

- **переменные** – затраты, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции в прогрессивном или дегрессивном порядке. Среди них прямая оплата труда, прямые затраты материалов и др.;
- **смешанные** – имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Их иногда называют условно-постоянными или условно-переменными затратами. Все прямые расходы являются переменными затратами, а в составе общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов есть как переменные, так и постоянные составляющие затрат. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонент-

ской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних и международных телефонных разговоров;

- **постоянные** – затраты, которые остаются в целом неизменными, несмотря на функциональные изменения деятельности (объемов продукции, работ, услуг). Они включают общецеховые и общехозяйственные расходы и т.д.

*По составу и степени однородности* затрат:

- **одноэлементные (простые)** – затраты, состоящие из одного элемента, которые не могут быть разложены на отдельные части. Сюда можно отнести оплату труда, амортизацию и т.д.;
- **комплексные** – затраты, состоящие из нескольких элементов, их состав неоднороден, включает разные виды затрат, но в калькуляции они показываются общей суммой. Это, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты, также в качестве примера могут выступать затраты на содержание автотранспортного хозяйства, работы и услуги других вспомогательных производств.

*По длительности действия (по отношению ко времени признания фактов)* затраты подразделяются следующим образом:

- **текущие** – потребляются в ходе производственного процесса, обеспечивая его, а длительность их действия не превышает отчетный период;
- **периодические** – производятся периодически и воздействуют на ход производственного процесса в течение ряда лет (например, в сельском хозяйстве затраты на удобрения);
- **расходы будущих периодов** – затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды (например, расходы на аренду помещения);
- **предстоящие расходы** – затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере (например, расходы на оплату отпусков рабочих).

*По периодичности возникновения* затраты классифицируются так:

- **периодические (повторяющиеся, частые)** – затраты, которые имеют частую периодичность;
- **единовременные** – однократные затраты.

*По участию в процессе производства* затраты бывают:

- **производственные** – расходы, связанные с изготовлением товарной продукции и образующие ее производственную себестоимость;
- **внепроизводственные (коммерческие)** – расходы на продажу.

*По эффективности* затраты делятся:

- **на производительные (эффективные)** – затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства (планируемые затраты). Другими словами, в результате этих затрат получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были произведены. К ним относится большая часть затрат, образующих себестоимость продукции;
- **непроизводительные (неэффективные)** – расходы, являющиеся следствием недостатков в технологии и организации производства (непланируемые расходы). То есть это затраты, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты – это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и порча товарно-материальных ценностей и т.д.

*По отражению в бизнес-плане различают:*

- **планируемые** – производительные расходы хозяйствующего субъекта, обусловленные его финансово-хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство (включаются в плановую себестоимость);
- **непланируемые** – непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности (например, потери от брака и простоев).

*По отношению к доходности производства продукции* затраты классифицируются:

- **предельные (маржинальные)** – это дополнительные затраты на единицу продукции (а не на весь выпуск);
- **приростные (инкрементные, дифференциальные)** – являются дополнительными и возникают при производстве или продаже дополнительной продукции.

*По отношению к планированию* выделяют затраты:

- **нормативные (плановые)** – представляют собой прогрессивные нормы (лимиты), нормативы производственных затрат, которые разрабатываются до начала производственного процесса и используются при исчислении плановой или нормативной себестоимости;
- **отклонения от нормативных (плановых) затрат** – затраты, которые выявляются с помощью сигнальной документации, инвентаризации и иными способами (суммированием (вычитанием) отклонений затрат с нормативными затратами по соответствующим статьям определяются фактические затраты).

*По возможности нормирования* затраты классифицируются:

- **нормируемые** – затраты, которые поддаются нормированию и включаются в нормативную базу хозяйствующего субъекта (материальные затраты, основная заработная плата производственных рабочих и некоторые другие);
- **ненормируемые** – это затраты, по которым нормы не устанавливаются (потери от простоев, оплата сверхурочных работ и тому подобное).

По месту возникновения, видам продукции (работ, услуг) затраты делятся:

- **на хозяйственные (хозяйствующего субъекта)** – формируют полную себестоимость продукции;
- **хозрасчетные (центра ответственности)** – составляют цеховую (бригадную) себестоимость;
- **конкретного объекта калькуляции** – затраты по производству отдельного вида продукции (работ, услуг).

По экономическому содержанию (видам расходов) выделяют:

- **экономический элемент** - первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне хозяйствующего субъекта невозможно разложить на составные части. В соответствии с действующим законодательством установлен единый перечень экономически однородных видов затрат (элементов):
  - материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
  - затраты на оплату труда;
  - отчисления на социальные нужды;
  - амортизация основных средств и нематериальных активов;
  - прочие затраты;
- **статья калькуляции** - определенный вид затрат, образующий себестоимость как всей продукции в целом, так и отдельных ее видов (это группировка затрат, отвечающих организационному назначению).

В наиболее общем виде калькулирование осуществляется в разрезе следующих статей затрат:

- сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- полуфабрикаты собственного производства;
- возвратные отходы (вычитаются);
- топливо и энергия на технологические цели;
- расходы на оплату труда производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства (расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки и расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования);
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;

**Итого: производственная себестоимость**

- непроизводственные расходы (расходы на продажу);

**Итого: полная себестоимость.**

Группировка затрат по элементам необходима:

- для разграничения затрат живого и овеществленного труда;
- выявления однородных затрат в целом по хозяйствующему субъекту;

- планирования потребности в сырье, рабочей силе и денежных средствах.

Группировка затрат по статьям калькуляции позволяет:

- отразить расходы по местам совершения операций;
- контролировать правильность исчисления себестоимости в целом по хозяйствующему субъекту и по каждому его структурному подразделению в отдельности.

Группировка затрат по калькуляционным статьям расходов отражает их состав в зависимости от направления расходов (на производство или его обслуживание) и места возникновения (например, основное производство, вспомогательные службы, обслуживающие хозяйства). Эта группировка затрат применяется при калькулировании себестоимости натуральной единицы конкретного вида и сорта продукции.

Калькуляционные расходы ведутся на специальных бланках (калькуляционных листах), в которых находят отражение данные о плановых и фактических расходах по калькуляционным счетам затрат на весь выпуск продукции за отчетный период. В отличие от группировки затрат по экономическим элементам калькуляция по статьям затрат позволяет учесть расходы, непосредственно связанные с производством конкретного наименования изделия. В эти расходы входят как материальные затраты, так и расходы по созданию, обслуживанию и управлению производством данного вида продукции. На основе калькуляционных расчетов определяется технологическая, цеховая, производственная, полная себестоимость продукции.

**По возможности регулирования** различают расходы:

- **регулируемые** – расходы, величина которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления;
- **нерегулируемые** – не зависят от решений менеджера.

**По возможности осуществления контроля** различают затраты:

- **контролируемые** – могут контролироваться работниками хозяйствующего субъекта;
- **неконтролируемые** – не поддаются контролю со стороны работников хозяйствующего субъекта (например, повышение цен на оборудование и топливно-энергетические ресурсы, изменение ставок отчислений на социальные нужды, налогов).

**По способу возмещения (включения в себестоимость)** расходы можно разделить на две группы:

- **не включаемые в себестоимость** – возмещаются за счет прибыли; фондов, формируемых за счет прибыли; других источников (примером таких расходов могут служить штрафы, пени, неустойки, уплаченные хозяйствующим субъектом своим контрагентам и т.д.);
- **включаемые в себестоимость** – возмещаются при реализации.

**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;
- контроль выполнения производственной программы по объему и ассортименту продукции;
- минимизация перерасхода по себестоимости продукции.

Организация учета процесса производства любого хозяйствующего субъекта в основном зависит от технологии и организации производства, характера выпускаемой продукции, структуры управления и других факторов, которые определяют процессы документального оформления хозяйственных операций, их систематизацию, обобщение и отражение, ведение синтетического и аналитического учета, разграничение и распределение затрат между незавершенным производством и готовой продукцией.

В зависимости от характера технологического процесса все производства в самом общем виде можно подразделить:

- **на добывающие** - производства, в которых осуществляется извлечение природного сырья путем добычи его из недр земли. В таких производствах отсутствуют затраты сырья и основных материалов на получаемый продукт. Для большинства добывающих отраслей характерны относительная непродолжительность производства, один передел, отсутствие промежуточного продукта - полуфабрикатов собственного производства, поэтому в них нет незавершенного производства или оно незначительно. В этих отраслях добывается относительно простая продукция и в большом количестве. Особенности добывающих производств определяют аналитический учет затрат и калькулирования себестоимости продукции. Так, производственные затраты учитываются по переделу в целом с подразделением в аналитическом учете по цехам, производственным участкам, а в необходимых случаях также и по видам выполненных работ. Все затраты отчетного периода по установленным статьям полностью и непосредственно относятся на количество добытой однородной продукции, образуя ее себестоимость;
- **на обрабатывающие** - превращают промышленное и сельскохозяйственное сырье в готовую продукцию или полуфабрикаты. В этих производствах изготавливается относительно сложная продукция. В них, как правило, всегда есть незавершенное производство. Хозяйствующие субъекты обрабатывающих отраслей перерабатывают сырье и материалы путем их химической или механической обработки. К химической обработке сырья относятся производства, в которых готовый продукт получается путем по-

следовательной обработки исходного сырья на отдельных, технологически прерывных стадиях, фазах или переделах, например, производство пива, консервов. На таких производствах учет затрат ведется не только по процессу в целом, но и по отдельным технологическим переделам (фазам), а внутри них - по видам изготавливаемых продуктов. Соответственно, возникает необходимость исчисления себестоимости и конечного готового продукта и полуфабрикатов - продукции того или иного передела, например, в пивоварении - солода и пива. К механической обработке сырья относятся производства, в которых готовый продукт получается путем механической сборки заранее изготовленных отдельных деталей, узлов и других сборочных соединений. Примерами такого вида производств может служить производство торгово-технологического оборудования, швейных изделий, обуви, различных приборов и аппаратов. Для таких видов производств характерны сложность технологического процесса, большая номенклатура используемых компонентов и другие особенности, которые сказываются на построении производственного учета, выборе объектов калькулирования себестоимости и способов ее исчисления.

Под **организацией производства** следует понимать определенную организацию труда, расстановку рабочих и оборудования, движение материалов и полуфабрикатов, взаимную увязку работы на отдельных участках производства и операциях.

Различают поточную и непоточную организацию производства.

**Поточная организация производства** наиболее совершенна. При такой организации все оборудование и рабочие места установлены по ходу в виде технологических линий, причем на каждой поточной линии выполняется полный цикл операций, связанных с обработкой деталей или изготовлением той или иной продукции. Поэтому на каждой поточной линии процесс обработки завершается выпуском деталей или готовой продукции. При поточной организации основные затраты (например, расход материалов, амортизация оборудования, расход энергии, расходы на оплату труда) можно учитывать по каждой поточной и автоматической линии в зависимости от конкретных особенностей производства. На конвейерных поточных линиях с установленным регламентированным ритмом работы процесс производства стабилен, и это упрощает распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством: все затраты отчетного периода относят на выпуск готовой продукции.

При **непоточной организации производства**, как правило, применяется групповая расстановка оборудования. При этом каждая группа оборудования выполняет одну или несколько операций, не имеющих законченного характера. Поэтому обрабатываемые детали по необходимости передаются от одной группы оборудования к другой, а нередко несколько раз возвращаются к одной и той же группе оборудования, что ведет к значительному увеличению длительности производственного цикла и межоперационных заделов незавершенного производства.

В зависимости от характера выпускаемой продукции различают три типа производства: единичное (индивидуальное), серийное и массовое.

К **единичному (индивидуальному) производству** относят производство, связанное с выполнением индивидуальных заказов по изготовлению неповторяющихся экземпляров какой-либо продукции или строительно-ремонтных работ по заказам потребителей, например индивидуальный пошив обуви или одежды, выпечка отдельных видов кондитерских изделий по заказам покупателей. Здесь учет затрат осуществляется по заказам.

К **серийному производству** относится производство, связанное с изготовлением продукции партиями или сериями. Серийное производство часто подразделяют:

- **на мелкосерийное** – изготовление серии, состоящей из 5-10 изделий;
- **среднесерийное** – состоит в выпуске 10-30 изделий;
- **крупносерийное** – представляет собой производство крупными партиями (свыше 30 изделий) в течение длительного периода и является переходной формой к производству массовому.

**Массовое производство** - это производство непрерывно повторяющейся однородной продукции в течение длительного периода времени при строгой повторяемости производственного процесса на всех участках, линиях и рабочих местах. К таким производствам относят, например, хлебопекарное, колбасное, пивоваренное, плодоконсервное.

По характеру вырабатываемой продукции различают также простое, сложное и комплексное производства.

Производство, состоящее из одного передела и предназначенное для производства одного вида продукции, называется **простым производством**, например производство солода.

Производство, состоящее из ряда переделов и предназначенное для изготовления нескольких видов продукции, называется **сложным**. В сложном производстве после каждого передела выпускается полуфабрикат и лишь в последнем переделе - готовая продукция.

**Производство считается комплексным**, если в едином технологическом процессе, а зачастую и в едином агрегате (например, печи, ректификационной колонне, реакторе), одновременно изготавливается несколько продуктов, иногда имеющих различные рынки сбыта, различную потребительскую ценность и, следовательно, различные цены. Другими словами комплексное производство характеризуется тем, что получаемая в нем продукция подразделяется:

- **на основную** – продукция, для производства которой основан хозяйствующий субъект (продукция, дающая наибольшую долю в прибыли хозяйствующего субъекта);
- **побочную** – продукция, которую получают попутно с основной и которая не является целью производства;
- **отходы** - остатки сырья, материалов, образующиеся в производственном процессе в силу его технологических особенностей, несовершенства тех-

нологий, неизбежных технологических потерь. К ним относятся продукты физико-химической переработки сырья; продукты добычи и обогащения полезных ископаемых, получение которых не является целью производственного процесса; вещества, улавливаемые при очистке отходящих технологических газов и сточных вод и другое. Величина потерь, вызванных отходами производства, определяется как разница между стоимостью отходов по ценам на исходные материалы и стоимостью оприходованных отходов по ценам их возможного использования.

**Отходы производства** бывают:

- **возвратные** - остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами (пониженным выходом продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению. Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:
  - по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного производства;
  - по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

Размер отходов определяется либо по их фактическому количеству, сданному на склады, в утиль-цех или реализованному на сторону, либо расчетным путем исходя из норм отходов, установленных на каждую изготавливаемую деталь. Возвратные отходы производства подлежат оценке и вычитаются (в стоимостном выражении) из стоимости материалов и полуфабрикатов, отпущенных в производство. Оценка их величины влияет на себестоимость продукции: чем выше стоимость используемых отходов, тем ниже себестоимость продукции;

- **безвозвратные** - отходы производства, которые не могут быть использованы хозяйствующим субъектом или реализованы на сторону (например, угар, распыл, усушка). Безвозвратные отходы не оцениваются и не списываются со счета 20 «Основное производство», а включаются в себестоимость продукции по статье «Сырье и материалы».

На построение производственного учета большое влияние оказывают также сезонность производства, объем и разнообразие выпускаемой продукции, принципы организации производственных цехов, уровень концентрации и специализации производства, а также другие факторы.

По значению произведенной продукции, виду деятельности и выполняемых работ в производственных хозяйствующих субъектах различают **основное** и **вспомогательное производство**.

**Основным производством** считается вид основной деятельности хозяйствующего субъекта. Основное производство выпускает продукцию по

профилю хозяйствующего субъекта, для выпуска которой и создан данный хозяйствующий субъект. Продукция основных производств предназначена для реализации на сторону, и потому она имеет решающее значение для экономики хозяйствующего субъекта. К основному производству, например, в хлебопекарной промышленности относят выпечку хлеба, в консервной - изготовление консервов, в пивоваренной - пива.

**Вспомогательное производство** обслуживает основное, с целью создания благоприятных условий для его работы. Вспомогательные производства обеспечивают нормальную работу основных производств, предоставляя им определенного вида услуги или выполняя работы. Так, во вспомогательных производствах для нужд основных производств могут, например, вырабатываться приспособления, модели, электроэнергия, сжатый воздух, холод, пар, осуществляться ремонт оборудования, изготовление тары.

В крупных хозяйствующих субъектах весьма широкое распространение нашли **обслуживающие производства и хозяйства (непромышленное производство)**, которые обеспечивают бытовые и социально-культурные нужды персонала хозяйствующего субъекта. Обслуживающие производства не подпадают под классификацию производств, поскольку непосредственно не связаны с изготовлением продукции основного производства. Учет затрат таких хозяйствующих субъектов ведется на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

В зависимости от структуры и организации управления производством существуют **хозяйствующие субъекты с цеховой и бесцеховой структурой управления**.

Каждое производство или его отдельная часть (стадия, передел), выделенная организационно, именуется **цехом**. В соответствии с разделением промышленного производства на основное и вспомогательное различают цехи основного и вспомогательного производств.

Цех является основной структурной единицей промышленного хозяйствующего субъекта, обособленной в административном (а нередко и в территориальном) отношении. Цеховая и бесцеховая структура управления производством оказывает влияние на построение аналитического сводного учета производственных затрат.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами. **Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости** понимают совокупность способов (приемов) регистрации, сводки и обобщения в учетных регистрах данных о затратах на производство продукции и исчисления ее себестоимости (по всей продукции в целом, по видам продукции и единицам продукции).

Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости зависят от характера продукции и особенностей технологического процесса. В соответствии с Положением Госкомцен СССР и ЦСУ СССР № АБ-21-Д от 20.07.1970 года «Основные положения по планированию, учету и

калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях» выделяют *три метода калькулирования*:

- *позаказный*;
- *попередельный*;
- *нормативный*.

*Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции* заключается в том, что учет расходов ведется по отдельным типам изделий (по заказам). Он используется в производствах, изготавливающих разнообразную продукцию отдельными партиями или сериями, а также когда она изготавливается в соответствии с техническими условиями заказчика. Технологический процесс между цехами тесно взаимосвязан, а готовую продукцию выпускает последний в технологической цепочке цех.

Позаказное калькулирование широко используется хозяйствующими субъектами, работающими на основе заказов в таких сферах, как печатное дело, авиационная промышленность, строительство, ремонт автомобилей, профессиональные услуги и тому подобное.

Последовательность учета затрат при позаказном методе можно представить следующим образом.

Производственные затраты группируются по заказу в разрезе статей калькуляции. Объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, которому присваивается номер.

После открытия заказа вся первичная технологическая и учетная документация должна составляться с обязательным указанием его номера.

По окончании изготовления изделия заказ закрывают. Затем определяют не среднюю, а индивидуальную себестоимость единицы продукции; в мелкосерийном производстве фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют делением суммы затрат на количество изготовленной по этому заказу продукции.

Позаказный метод предназначен в основном для применения в индивидуальных и мелкосерийных производствах:

- при изготовлении неповторяющихся или редко повторяющихся экземпляров продукции сложных видов;
- при производстве опытных, экспериментальных и ремонтных работ;
- во вспомогательных производствах (изготовление специальных инструментов).

Все прямые основные затраты учитывают в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам возникновения расходов, по их назначению и по статьям и включаются в стоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Следовательно, объектом учета и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после изготовления. Для выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством.

Таким образом, видно, что сфера применения позаказного метода в основном ограничена индивидуальным или мелкосерийным производством. Имеется возможность выделить и индивидуализировать изготовление изделий или небольшой партии продукции и получить информацию об индивидуальной себестоимости единицы продукции. Однако относительная простота учета и калькулирования при рассматриваемом методе способствует его распространению в серийном и даже массовом производствах. Это выражается в том, что даже при изготовлении продукции крупными сериями учет затрат и калькулирование основаны на применении постоянных, чаще всего годовых заказов. Затраты на изготовление отдельных видов продукции в течение всего года собирают на отдельных заказах, а себестоимость выпущенных за месяц изделий определяют делением суммы затрат за вычетом стоимости остатков незавершенного производства на количество выпущенных единиц продукции.

Себестоимость единицы продукции рассчитывается по сумме затрат всех цехов. Общая стоимость определяется по совокупности затрат при окончательной сдаче работ.

Отчетную калькуляцию при позаказном методе учета составляют после того, как работы по заказу будут полностью выполнены, что является существенным недостатком этого метода.

**Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** характеризуется тем, что хозяйствующие субъекты выпускают продукцию ограниченной номенклатуры и отсутствует, как правило, незавершенное производство.

Учет затрат ведется по технологическим процессам (стадиям передела) при изготовлении продукции, в выполнении работ (услуг) как составным частям всего процесса производства. **Передел** - это совокупность технологических операций, завершаемая выработкой промежуточного продукта (полуфабриката, который можно даже реализовать на сторону) или же получением законченного готового продукта. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой хозяйствующий субъект получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства. Полуфабрикаты собственного производства используются не только в следующих переделах своего производства, но и реализуются на сторону другим хозяйствующим субъектам как покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты.

Существует два варианта попередельного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции:

- **полуфабрикатный** - предполагает, что произведенные полуфабрикаты приходятся на специальный склад, а затем оттуда передаются другим структурным подразделениям для дальнейшего использования в процессе изготовления конечного изделия. Данные операции оформляются с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;

- **бесполуфабрикатный** - изделия, изготовленные в результате отдельных стадий технологического процесса и подлежащие дальнейшему использованию в процессе изготовления готовой продукции, не учитываются на отдельном счете как полуфабрикаты, а учитываются на счете 20 «Основное производство» в составе незавершенного производства.

Сущность попередельного метода заключается в том, что затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (либо стадиям) производства. Объектом калькулирования является вид или группа продукции каждого передела. Себестоимость единицы продукции в этом методе определяется делением суммы затрат по отдельным переделам за месяц на число выпущенных изделий. В связи с этим среднюю себестоимость единицы готовой продукции определяют путем суммирования себестоимости единицы продукции по переделам за этот же период.

Попередельный метод преимущественно применяется в производстве хозяйствующих субъектов с повторяющейся, однородной по исходному сырью, материалам и характеру выпуска массовой продукцией. Попередельное калькулирование продукции используется в таких отраслях, как нефтяная, угольная, химическая, текстильная, бумажная, в производстве пластмасс, стекла и пищевых продуктов. Хозяйствующими субъектами этих отраслей производится сплошная масса одинаковой продукции посредством ряда операций или процессов.

При определенных отраслевых различиях применение попередельного метода учета имеет ряд общих особенностей:

- производства, в которых учет организуется попередельным методом, весьма материалоемки;
- полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат исходным материалом в следующем переделе, то есть необходимо применение полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство;
- учет затрат организуют по технологическим переделам;
- затраты на остатки незавершенного производства на конец месяца распределяют на основе инвентаризации по плановой себестоимости соответствующего передела;
- себестоимость единицы каждого вида готовой продукции калькулируют, как правило, комбинированным или одним из пропорциональных способов.

Как правило, хозяйствующими субъектами добывающих отраслей производится однотипная продукция, не требующая ее сложной переработки, например добыча угля. В этом случае себестоимость одной тонны определяется делением всех учтенных за отчетный период затрат на объем добытого за этот период угля.

Наиболее подходят для применения попередельной калькуляции продукции хозяйствующие субъекты, имеющие следующие особенности:

- качество продукции однородно;



- отдельные заказы не оказывают влияния на производственный процесс в целом;
- выполнение заказов покупателя обеспечивается на основе запасов изготовителя;
- производство является непрерывным, массовым и осуществляется поточным методом;
- применяется стандартизация технологических процессов и продукции производства;
- контроль затрат по производственным предприятиям является более целесообразным, чем контроль на основе учета требований покупателя или характеристик продукта;
- спрос на выпускаемую продукцию постоянен;
- стандарты по качеству проверяются на уровне производственных подразделений - например, технический контроль производится непосредственно на линии в ходе производственного процесса.

Выделяется три способа организации движения продукции, при использовании поперечного метода калькулирования себестоимости:

- **последовательное перемещение** – предполагает, что каждый продукт подвергается одинаковой серии операций. Например, переделами в черной металлургии являются: выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), прокат (прокатный цех) - конечный продукт. В деревообрабатывающей промышленности: внешняя обработка древесины, распиловка (на доски, бруски), отделка и изготовление готовых изделий (двери, рамы, дверные проемы и тому подобное). Таким образом, в рассматриваемых примерах способ перемещения продукции является последовательным;
- **параллельное перемещение** – устанавливает, что отдельные виды работ выполняются одновременно, а затем в определенном процессе сходятся в единую цепочку. По тем видам работ, которые производятся одновременно, может потребоваться применение калькуляции позаказного типа для учета различий в затратах на одновременное проведение различных видов работ. Такая система применяется, например, в производстве консервированных продуктов питания. Так, при изготовлении фруктовых смесей разные виды фруктов очищаются от кожуры и перерабатываются одновременно на разных производственных участках. После этого на заключительных этапах переработки и консервирования они смешиваются и затем поступают на склад готовой продукции;
- **избирательное перемещение** – обусловлено тем, что продукция проходит через технологические ряды внутризаводских подразделений, каждый из которых построен в соответствии с требованиями, предъявляемыми к конечному продукту. В эту категорию попадают, например, мясоперерабатывающие и нефтедобывающие производства. При мясопереработке, например, часть мяса поступает на мясорубку, а затем на участок упаковки и склад готовой продукции. В то же самое время другая часть проходит об-

работку копчением, а затем упаковывается и поступает на склад. Способ избирательного перемещения может применяться в разнообразных формах.

Сущность **нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** состоит в том, что учет затрат ведется определением отклонений величины реальных расходов от нормативных.

Нормативные затраты на изготовление отдельных элементов, узлов, компонентов и изделия в целом устанавливаются расчетно-теоретическим или экспериментальным способами. Метод используется для изготовления сложных и дорогостоящих изделий в массовом производстве.

При использовании этого метода должны соблюдаться следующие принципы:

- предварительное составление калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих в хозяйствующем субъекте текущих норм и смет;
- ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективность мероприятий, послуживших причиной изменения норм;
- учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонениям от норм;
- установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения;
- определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм;
- остатки незавершенного производства при изменении норм не пересчитывают, а все изменения норм и отклонения от них относят на товарный выпуск;
- при незначительности изменений в течение отчетного периода норм отклонений учет их не организуют, а рассматривают вместе с отклонениями от норм.

Важнейшим элементом является калькулирование **нормативной себестоимости**, которая представляет собой один из видов предварительной себестоимости и определяет величину затрат на продукцию по статьям исходя из действующих норм, нормативов и смет.

Обычно составление калькуляции нормативной себестоимости начинается с калькулирования себестоимости деталей и узлов путем составления нормативных карт, в которых для деталей указывают разряд работы, данные о нормах расхода материалов и времени, заработную плату и другое.

Для упрощения процедуры составления калькуляции вместо нормативных карт на детали и узлы можно заполнить ведомости нормативного набора затрат по цехам (составляют только по прямым затратам), где накапливают нормативные затраты на детали и узлы, а по итоговым данным определяют

нормативную себестоимость - долю цеха в затратах на изделие, то есть нормативная себестоимость изделия определяется как сумма по всем цехам, принимающим участие в изготовлении.

Нормативная себестоимость используется для оценки выпуска продукции за месяц по цехам и хозяйствующему субъекту в целом, оценки брака продукции и остатков незавершенного производства, а сопоставление ее с плановой позволяет судить о степени выполнения установленных заданий по себестоимости.

Обычно новые нормы вводятся в действие с начала месяца, но, в принципе, их изменяют по мере возникновения потребностей.

Все причины изменений норм сводятся в следующие группы:

- внедрение прогрессивной технологии, механизации и автоматизации производства;
- совершенствование конструкций изделий, унификация узлов и деталей;
- совершенствование средств труда;
- улучшение использования предметов труда;
- повышение качества продукции;
- совершенствование систем управления, организации производства и труда.

Фактический эффект от внедрения мероприятий по каждой причине в расчете за отчетный период может быть определен умножением итоговой суммы изменений норм на объем выпуска изделий.

Остаток незавершенного производства на конец месяца становится начальным остатком в следующем месяце.

При изменении текущих норм необходим пересчет:

- первый способ - это прямой подетальный пересчет: данные об остатках незавершенного производства, полученные на основе инвентаризации или оперативного учета по деталям и узлам, умножаются на величину изменения норм;
- второй способ (менее трудоемкий) - пересчет ведется укрупненно по калькуляционным статьям.

Остатки незавершенного производства оставляют в оценке по определенной на данный период нормативной себестоимости.

Все отступления реальных фактических затрат по любой статье от действующих норм в бухгалтерском учете рассматриваются как отклонения от норм по каждой изготавливаемой партии, виду продукции:

- положительные (затраты в большую сторону) - перерасход по себестоимости продукции свидетельствует об определенных нарушениях в технологии, организации и управлении производством;
- отрицательные (затраты в меньшую сторону) - свидетельствуют об осуществлении мероприятий, направленных на снижение затрат, достижение экономии материальных, трудовых и финансовых ресурсов;

- условные - могут быть отрицательными и положительными и появляются в результате различий в методике составления плановой и нормативной калькуляций.

Аналитический учет отклонений от норм ведется по местам возникновения, причинам, видам выпускаемой продукции.

Итоговые данные об отклонениях вносят в ведомость учета затрат по изделиям. Изменения отклонений могут быть вызваны следующими причинами:

- отклонение по цене приобретения материалов проявляется в момент закупки материалов;
- отклонение по использованию материалов зависит от фактического количества использованных материалов;
- причинами отклонения по цене могут являться: неточно рассчитанные нормативные цены; обусловленный инфляцией рост стоимости; недостаточное предложение на рынке сырья и материалов, что ведет к увеличению цен; неэффективность действия отдела снабжения;
- отклонения по использованию материалов могут вызываться недостаточной квалификацией рабочих; плохой наладкой оборудования; расточительностью в их использовании на линии производства.

Для выявления фактической себестоимости продукции в условиях нормативного метода по каждому изделию или группе однородных изделий составляют ведомость сводного учета затрат на производство за месяц.

Остатки незавершенного производства на начало месяца переносятся из аналогичной ведомости за предшествующий месяц. Если были внесены изменения в калькуляцию нормативной себестоимости, то путем вычитания из остатка на конец месяца величины изменений норм определяется остаток незавершенного производства по нормам на начало месяца.

Затраты за месяц рассчитываются по текущим нормам и по отклонениям от норм.

Затраты по браку продукции и результаты (недостаток или излишки) инвентаризации незавершенного производства списываются исходя из норм по соответствующим документам.

Завершается расчет списанием отклонений от норм и изменений норм, которые могут быть полностью списаны на товарный выпуск продукции.

В отличие от других методов при нормативном учете фактическая себестоимость продукции определяется как сумма затрат по норме, отклонений от норм и изменения норм.

Прибавляя положительные отклонения и вычитая отрицательные, получают реальные затраты на партию продукции. Поделив их на число изделий в партии, рассчитывают себестоимость единицы продукции.

Фактическую себестоимость рассчитывают по формуле

$$\Phi_c = H_c \pm O_n \pm I_n,$$

где:

$\Phi_c$  - фактическая себестоимость;

$N_c$  - нормативная себестоимость;

$O_n$  - отклонения от норм (экономия или перерасход);

$I_n$  - изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).

Нормативный метод затрат и калькулирования себестоимости является прогрессивным, так как дает возможность достаточно точно планировать затраты, а также обеспечивает оперативность и возможность предварительного контроля производственных затрат и фактически удовлетворяет все требования управленческого учета, что говорит о назначении учетной информации и ее важности.

Существует и четвертый метод калькулирования (разновидность попередельного), применяемый в простом индивидуальном производстве с изготовлением штучных изделий – *попроцессный (поиздельный)*.

В последнее время к широко применяемым на практике относятся следующие методы калькулирования:

- **инвентарно-индексный** – предусматривает следующую последовательность:
  - учет затрат организуется в течение месяца без подразделения по нормам и отклонениям от норм;
  - себестоимость выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) определяется на основе данных инвентаризации и оценки остатков незавершенного производства на конец месяца, на стоимость которых (остатков) уменьшаются затраты за месяц. После этого по каждой калькуляционной статье исчисляется индекс - отношение фактических затрат к плановым, который используется для расчета фактической себестоимости отдельных видов продукции;
- **«директ-костинг»** - соответствует появившимся в последнее время рекомендациям исчислять сокращенную производственную себестоимость (известен в странах с развитой рыночной экономикой). Сущность его заключается в том, что себестоимость продукции определяется в объеме прямых затрат, а накладные расходы относятся непосредственно на счета реализации товаров (работ, услуг). Если необходимо исчислить себестоимость для расчета продажной цены и прогнозирования производства этой продукции, всегда есть условия для прибавления к сокращенной себестоимости доли накладных расходов по установленным хозяйствующим субъектом нормам.

Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости можно классифицировать по двум основным классификационным признакам:

- **по оперативности контроля:**
  - **в процессе производства** – ситуация, когда значимыми затратами называются будущие затраты, величина которых служит основанием при выработке того или иного варианта решения в процессе производства. Такой подход является ключевым для принятия как краткосрочных, так

и долгосрочных решений. По данному классификационному признаку рассматривается нормативный метод калькулирования;

- **прошлых затрат** – определяют затраты прошлого периода, которые представляют собой стоимость уже потребленных ресурсов, когда на итоговую величину нельзя повлиять никакими решениями - ни настоящими, ни будущими. Затраты прошлого периода не считаются значимыми для последующих решений, поскольку это затраты давно прошедшие, или совершившиеся. К данному классификационному признаку относятся: позаказный, попередельный, попроцессный (произдельный) методы калькулирования, а также инвентарно-индексный и «директ-костинг»;
- **по объектам учета:**
  - **при массовом и серийном производстве** – обычно применяют попередельный и нормативный методы калькулирования;
  - **при единичном (индивидуальном) и мелкосерийном производстве** – используют, как правило, позаказный или попроцессный (произдельный) метод калькулирования.

Процесс калькулирования себестоимости достаточно сложен и чередуется с процессом учета затрат. Всю совокупность применяемых хозяйствующими субъектами способов по исчислению себестоимости объекта калькулирования можно свести к следующим действиям:

- **способ исключения затрат на побочную продукцию** - состоит в том, что получаемая в комплексном производстве продукция подразделяется на основную и побочную: на последнюю калькуляцию не составляют, а затраты по этой продукции исчисляют из затрат по заранее установленным ценам. Его целесообразно применять в тех случаях, когда можно точно определить основную и побочную продукцию и когда стоимость побочной продукции по отношению к общей сумме затрат незначительна. Таким образом, сначала определяется производственная себестоимость процесса (передела, стадии), а затем из этой себестоимости вычитается производственная себестоимость побочной продукции. Полученная величина считается производственной себестоимостью основного продукта;
- **способ суммирования затрат** - заключается в том, что себестоимость объекта калькулирования или единицы продукции определяют суммированием затрат по отдельным частям изделия или процессам его изготовления;
- **способ пропорционального распределения затрат** - применяется для калькулирования себестоимости продукции в условиях одновременного производства нескольких ее видов или при учете затрат по группам однородных изделий в случае, когда прямое отнесение затрат на конкретное изделие невозможно; то есть затраты на отдельные виды продукции распределяются пропорционально экономически обоснованному базису (коэффициенту). Способ пропорционального распределения затрат предполагает отсутствие побочной продукции;

- **способ прямого расчета** - наиболее прост и достоверен и заключается в делении всех затрат на продукцию по статьям калькуляции на количество единиц выпущенной продукции;
- **комбинированный способ** - применяется для исчисления себестоимости продукции в тех случаях, когда калькулирование одним из перечисленных способов осуществить невозможно, то есть это сочетание нескольких способов. Другими словами, этот метод применяют при получении в комплексном производстве нескольких основных и побочных продуктов. В данном методе объединяются два описанных выше метода: сначала методом исключения определяется себестоимость всей основной продукции, а затем методом распределения общая сумма распределяется между отдельными видами основных продуктов в соответствии с установленными коэффициентами.

Прежде чем остановиться на выборе конкретного метода, необходимо уяснить принципиальные особенности каждого из них в более широком плане. Обычно выбор того или иного метода калькулирования в значительной степени зависит от характеристик производственного процесса и видов производимой продукции. Если это продукция одного типа, которая перемещается от одного технологического участка к другому непрерывным потоком, предпочтительным является метод попередельного калькулирования себестоимости. Однако если затраты на производство различных изделий значительно отличаются друг от друга, то применение попередельного метода калькулирования не сможет обеспечить получение адекватно отражающей производственные затраты информации, поэтому здесь более уместно воспользоваться методом позаказного калькулирования. Например, позаказный метод калькулирования себестоимости непременно используется, если покупатель оплачивает определенное изделие, производственный заказ или услугу исходя из себестоимости, что имеет место в практике ремонтных мастерских или при обслуживании клиентов.

**Учет процесса производства предполагает:**

- раздельное отражение затрат по всем видам деятельности;
- раздельный учет затрат по видам производства;
- подчинение интересам системы управления эффективностью производства основных видов деятельности.

Выделение основного и вспомогательного производств позволяет раздельно осуществлять учет затрат на отдельных счетах. Затраты на производство по их видам учитываются на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» соответственно. В аналитическом учете затраты, собираемые на этих счетах, подразделяются по цехам, стадиям обработки, заказам. В течение отчетного периода на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» собираются прямые затраты. Косвенные затраты в течение отчетного периода учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» учитывает расходы, связанные с обслуживанием основного и вспомогательного производства. К счету 25 «Общепроизводственные расходы» рекомендуется открывать два субсчета: субсчет 1 «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» и субсчет 2 «Цеховые расходы». К общепроизводственным расходам относятся, например, оплата труда с отчислениями на социальные нужды управленческого и обслуживающего персонала на уровне цехов, бригад, участков; амортизация основных средств общепроизводственного назначения; затраты на ремонт основных средств общепроизводственного назначения.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» охватывает управленческие и хозяйственные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом. Они называются общехозяйственными расходами, производимыми хозяйствующим субъектом в связи с функционированием его как единого производственно-хозяйственного организма, то есть в связи с управлением и обеспечением общих условий бесперебойного хода производства продукции и реализации. К общехозяйственным расходам относятся: амортизация основных средств общехозяйственного назначения; оплата труда с отчислениями административно-управленческого персонала; расходы, связанные с охраной труда, техникой безопасности и т.д.

Собранные в течение отчетного периода расходы по счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» после распределения по объектам учета списываются на объекты учета затрат и калькулирования себестоимости (в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»), поэтому счета 25 и 26 остатков не имеют.

Поскольку продукция (работы, услуги) вспомогательного производства в основном используется цехами и службами хозяйствующего субъекта, например, пар, выработанный парокотельным цехом, потребляется для отопления цехов и заводоуправления, поэтому по окончании отчетного месяца соответствующая доля затрат и услуг списывается либо прямо, либо через собирательно-распределительные счета 25 и 26 на счет 20 «Основное производство».

Таким образом, в конце месяца по дебету счета 20 «Основное производство» собираются все затраты по выпуску продукции: прямые – по элементам затрат, а косвенные – по комплексным статьям. По кредиту этого счета отражаются стоимость отходов производства и потери от брака.

По окончании отчетного периода оценивается стоимость незавершенного производства на конец месяца и разграничиваются затраты между себестоимостью готовой продукции и незавершенным производством.

Для определения незавершенного производства необходимо знать количество изделий, деталей, заготовок, оставшихся в цехах на конец периода не законченными обработкой, и порядок оценки этих изделий, деталей. Количество незавершенной продукции выявляют путем инвентаризации незавершенного производства. Стоимость незавершенного производства оценивают по статьям затрат в зависимости от типа производства:



- в массовом и серийном производстве незавершенное производство рассчитывают по нормативной (плановой или условной) производственной себестоимости, или по прямым статьям расходов, или по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов;
- в индивидуальном производстве незавершенное производство рассчитывают по фактически произведенным затратам.

Стоимость незавершенного производства отражается как сальдо по дебету счета 20 «Основное производство». Она характеризует первичное потребление производственных ресурсов в денежной форме или, можно сказать, текущие затраты на производство на данной стадии готовности продукции. Время осуществления производственных затрат и выпуска продукции не совпадает. Конечный результат производственного процесса относится к иному временному периоду и, следовательно, к себестоимости иной продукции - готовой.

***Производственная себестоимость готовой продукции рассчитывается по формуле***

$$C_{\text{п}} = \text{НЗП}_{\text{н}} + \text{О}_{\text{дебет счета 20}} - \text{НЗП}_{\text{к}} - \text{O}_{\text{в}} - \text{П}_{\text{нзп}},$$

где:

$C_{\text{п}}$  - производственная себестоимость выпущенной продукции;

$\text{НЗП}_{\text{н}}$  - незавершенное производство на начало отчетного периода (дебетовое сальдо по счету 20 на начало месяца);

$\text{O}_{\text{дебет счета 20}}$  - дебетовый оборот по счету 20 за отчетный период (общая сумма прямых и косвенных расходов за месяц);

$\text{НЗП}_{\text{к}}$  - незавершенное производство на конец отчетного периода (дебетовое сальдо по счету 20 на конец месяца);

$\text{O}_{\text{в}}$  - возвратные отходы;

$\text{П}_{\text{нзп}}$  - потери незавершенного производства.

***Производственная себестоимость единицы продукции рассчитывается по формуле:***

$$C_{\text{п}}^{\text{ед}} = C_{\text{п}} / K_{\text{гп}},$$

где:

$C_{\text{п}}^{\text{ед}}$  – производственная себестоимость единицы готовой продукции;

$C_{\text{п}}$  - производственная себестоимость выпущенной продукции;

$K_{\text{гп}}$  – количество выпущенной готовой продукции (в единицах измерения).

При исчислении фактической себестоимости продукции (работ) затраты отчетного месяца корректируются путем выявления окончательных потерь от брака на калькуляционном счете 28 «Брак в производстве» и списания их на себестоимость продукции (работ). Себестоимость исправимого брака включает только затраты на его исправление. Затраты, связанные с браком и учтенные по дебету счета 28 «Брак в производстве», уменьшаются

на сумму возвратов (в виде лома и отходов списания окончательного брака) и компенсаций, взыскиваемых с виновников брака.

Существуют следующие *методы распределения затрат*:

- **калькулирование полной себестоимости** основано на распределении косвенных затрат между производимыми продуктами (видами продукции, работ, услуг) пропорционально определенной базе;
- **калькулирование неполной (усеченной) себестоимости** предполагает, что в расчет себестоимости входят только прямые затраты, а косвенные расходы списываются полностью на счет 90 «Продажи» в том отчетном периоде, в котором были произведены, без распределения между производимыми продуктами (видами продукции, работ, услуг).

В качестве *базы распределения* могут выступать:

- основная заработная плата основных производственных рабочих плюс единый социальный налог – данная база распределения приемлема при высокой трудоемкости производственных процессов и малой доле косвенных расходов в общих издержках и неприемлема при малой доле труда (менее 10 %) и высокой доле косвенных расходов (более 30 %);
- сумма прямых расходов;
- показатели производства продукции в натуральных или стоимостных единицах;
- иные базы, предусмотренные учетной политикой хозяйствующего субъекта.

Выбор базы распределения косвенных расходов определяется спецификой хозяйствующего субъекта, его отраслевыми особенностями, а также соотношением отдельных статей затрат в структуре общих затрат хозяйствующего субъекта.

При распределении косвенных расходов необходимо иметь в виду следующее:

- при изменении уровня детализации и базы распределения косвенных расходов, как правило, получаются разные оценки рентабельности отдельных производственных подразделений или видов продукции;
- чем выше доля косвенных расходов, тем больших изменений в оценках рентабельности отдельных видов продукции можно ожидать в результате перераспределения косвенных расходов;
- не существует идеальной базы распределения косвенных расходов, но существует более корректная база для каждого предприятия;
- потенциальные выгоды от более подробного распределения косвенных расходов должны превосходить связанные с ними затраты.

Некорректное распределение косвенных расходов по видам продукции и подразделениям может привести:

- к несоответствующему рыночному спросу соотношению цен на отдельные виды продукции;
- необоснованному снижению объемов выпуска некоторых видов продукции;

- неверной оценке деятельности подразделений хозяйствующего субъекта.

*В бухгалтерском учете существует два варианта синтетического учета готовой продукции.*

**Первый вариант** – предусматривает, что в текущем учете готовая продукция отражается в твердой оценке (по учетным ценам), а ее фактическая себестоимость исчисляется только в конце отчетного периода. Другими словами, в течение месяца готовая продукция приходится по учетным ценам, а по окончании месяца рассчитывается сумма отклонений от учетных цен для расчета фактической себестоимости готовой продукции. При этом движение готовой продукции, как по учетным ценам, так и отклонения от них отражаются на соответствующих субсчетах к счету 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с кредитом счета 20 «Основное производство». Если фактическая себестоимость готовой продукции выше учетной, то в конце отчетного периода на сумму отклонений делается дополнительная запись. Если фактическая себестоимость готовой продукции ниже учетной, то в конце отчетного периода отклонение списывается способом «красное сторно».

**Второй вариант** – определяет, что готовая продукция отражается в бухгалтерском учете по нормативной (плановой) себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» формируется фактическая себестоимость готовой продукции, а по кредиту (в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция») – нормативная (плановая) себестоимость. Таким образом, на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» сопоставляется фактическая и нормативная (плановая) себестоимость выпущенной продукции. При этом сумма отклонений, выявленная на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», списывается в полном объеме на счет 90 «Продажи» при перерасходе дополнительной записью, а при экономии – способом «красное сторно». Следовательно, по окончании отчетного периода счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается и сальдо не имеет.

Схема синтетического учета готовой продукции в соответствии с рассмотренными вариантами представлена на [рис. 9.5](#).

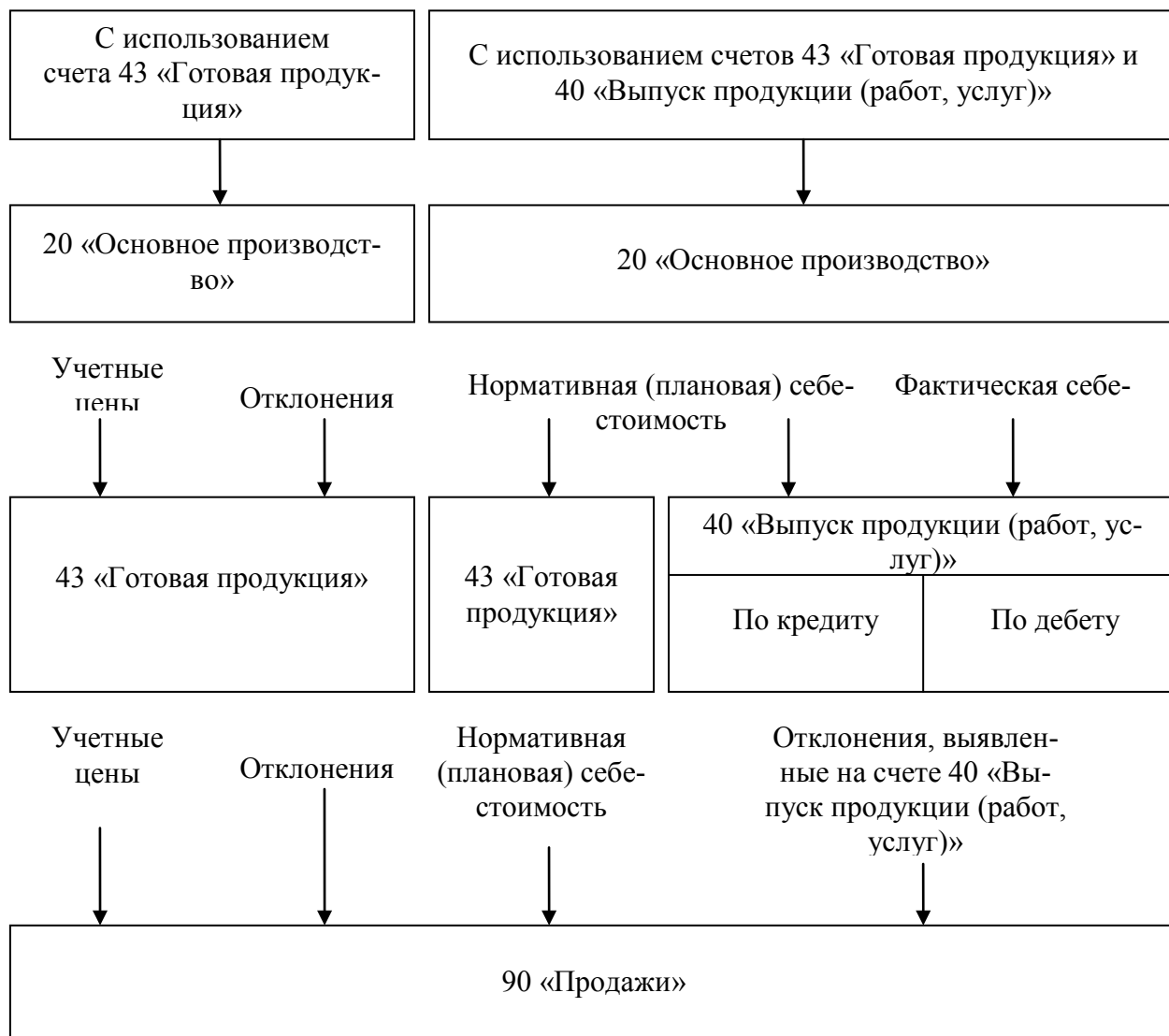


Рис. 9.5. Варианты синтетического учета готовой продукции

### 9.5. Учет процесса продажи (реализации)

Процесс продажи (реализации) объединяет завершающие этапы кругооборота продукта труда по фазам воспроизводства совокупного общественного продукта: процесс обращения (обмена) и процесс потребления. Указанные процессы и их результаты распадаются на отдельные хозяйственные операции, каждая из которых является завершающим (третьим) этапом кругооборота капитала.

Порядок бухгалтерского учета хозяйственных операций по продаже готовой продукции (работ, услуг) зависит от норм гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства. При этом предписания гражданского законодательства в значительной степени влияют как на бухгалтерскую, так и на налоговую их трактовку.

Рассмотрим трактовку термина «продажа (реализация)» в разрезе гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства (табл. 9.2).

Таблица 9.2

**Трактовка термина «продажа (реализация)» в разрезе гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства**

Регулирующее законодательство	Определение термина «продажа (реализация)»	Примечание
Гражданское законодательство	<b>Продажа (реализация)</b> – сделки, предполагающие факт перехода права собственности на вещное имущество от одной стороны договора к другой	Специального определения понятия «продажа (реализация)» гражданское законодательство не содержит. Представленное определение обусловлено общими нормами гражданского законодательства
Бухгалтерское законодательство	Под <b>продажей</b> понимаются направленные на получение доходов факты предпринимательской деятельности (момент отчуждения продукта основной деятельности с передачей прав собственности на него)	Специального определения понятия «продажа» бухгалтерское законодательство не содержит. Его можно косвенно вывести из пояснений Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций
Налоговое законодательство	<b>Реализацией товаров, работ или услуг</b> организацией или индивидуальным предпринимателем признается, соответственно, передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе	Статья 39 Налогового кодекса Российской Федерации

В представленных определениях ключевыми моментами являются понятия «право собственности» и «момент перехода права собственности».

**Собственность** - экономическая категория, представляющая собой действия по владению, пользованию и распоряжению имуществом.

**Право собственности** принято рассматривать в двух аспектах:

- **в объективном смысле право собственности понимается** как совокупность норм, регулирующих данный вид общественных отношений, которые закреплены в различных нормативных актах. То есть право собственности в объективном смысле - это установленные законодательством правовые нормы, определяющие рамки (границы) возможных действий лиц по присвоению, владению и пользованию всей совокупностью вещей, которые не исключены из гражданского оборота;
- **в субъективном смысле право собственности понимается** как совокупность правомочий конкретного собственника по владению, пользова-

нию и распоряжению собственностью по своему усмотрению в тех рамках, которые установлены законодательством.

Исходя из представленных подходов к определению права собственности можно сказать, что **право собственности** – это совокупность правовых норм, закрепляющих и охраняющих принадлежность имущества отдельным лицам или коллективам, и основанные на этом правомочия собственника по владению, пользованию и распоряжению имуществом.

Таким образом, **право собственности сводится к трем правомочиям:**

- **право владения** – возможность фактического владения вещью;
- **право пользования** – возможность эксплуатации имущества, извлечения из него полезных свойств и получения от него дохода;
- **право распоряжения** – возможность по своему усмотрению и в своих интересах совершать действия, определяющие дальнейшую судьбу имущества.

**Собственник вправе** по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие действующему законодательству, и не нарушающие права и охраняемые законодательно интересы других лиц, в том числе:

- отчуждать свое имущество в собственность другим лицам;
- передавать другим лицам, оставаясь собственником, права владения, пользования и распоряжения своим имуществом;
- отдавать имущество в залог;
- обременять имущество другими способами;
- распоряжаться имуществом иным образом.

**Основными направлениями выбытия имущества хозяйствующего субъекта являются:**

- вклад в уставный капитал;
- списание в связи с полным погашением стоимости внеоборотных активов или выбытием объекта;
- ликвидация при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных обстоятельствах;
- продажа, передача по договору мены;
- безвозмездная передача (или по договору дарения);
- передача основных средств по договору лизинга.

**Выбытие имущества хозяйствующего субъекта можно классифицировать по двум направлениям:**

- выбытие, связанное с основными (обычными) видами деятельности – как правило, представляет собой продажу продукции (работ, услуг) по основным видам деятельности и отражается с использованием счета 90 «Продажи»;
- выбытие, обусловленное прочими видами деятельности – представляет собой основные направления выбытия имущества по прочим видам деятельности и учитывается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Как правило, *право собственности на имущество может быть передано собственником другим лицам (факт перехода права собственности) на основании:*

- *договора купли-продажи* - согласно которому одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену);
- *договора мены* – предполагающего, что каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой;
- *договора дарения* – в соответствии с которым одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу, либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом;
- *иной сделки об отчуждении имущества.*

Согласно действующему законодательству факт перехода права собственности должен быть зарегистрирован на момент перехода права собственности. Следовательно, установление момента перехода права собственности на предмет сделки является ключевым условием в процессе продажи (реализации).

Порядок определения момента перехода права собственности на предмет сделки, влияющий на организацию учета процесса продажи (реализации), представлен на [рис. 9.6.](#)

*Общее правило, распространяющееся на все сделки, которые предполагают передачу права собственности на имущество:* право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Если условиями договора предусмотрен *особый порядок перехода права собственности* от продавца к покупателю, то право собственности считается перешедшим от продавца к покупателю в момент выполнения сторонами всех условий, предусмотренных договором.

Если *в договоре отсутствует условие о моменте перехода права собственности*, то право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи. При этом *передачей вещи признаются* ее вручение приобретателю, сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю. Вещь считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица. Если к моменту заключения договора об отчуждении вещи она уже находится во владении приобретателя, она считается переданной ему с этого момента.

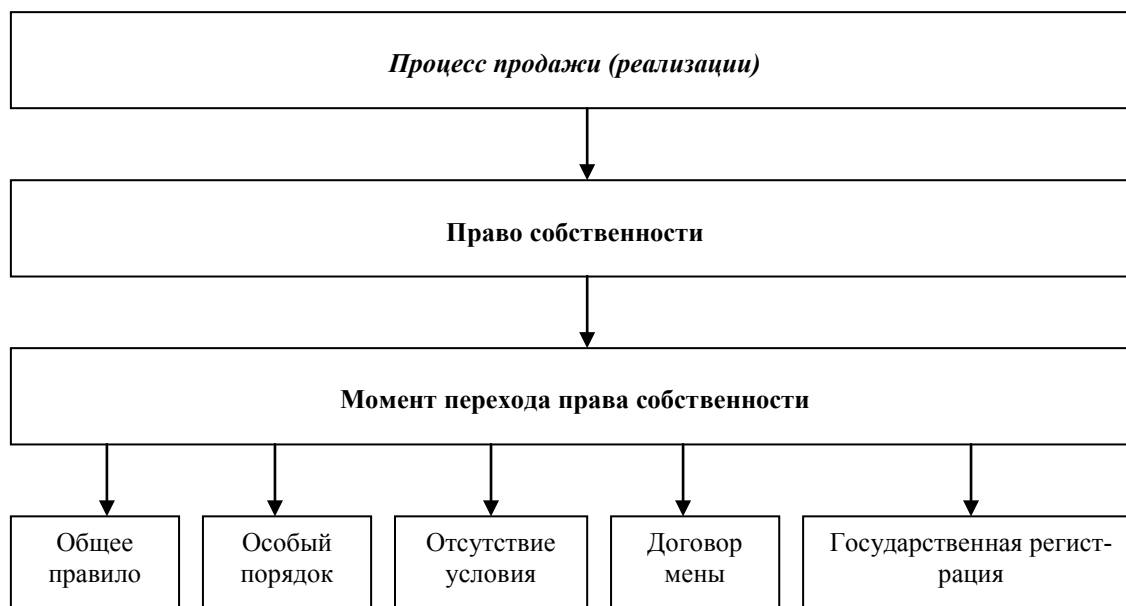


Рис. 9.6. Порядок определения момента перехода права собственности на предмет сделки

**Специальные нормы устанавливаются относительно операций по договору мены:** право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами.

Вместе с тем данные предписания действуют по отношению к условиям конкретной сделки только в том случае, когда иное условие о моменте перехода права собственности на товар не определено в договоре.

В случаях, когда **переход права собственности на имущество подлежит государственной регистрации**, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом.

Таким образом, авторы предлагают:

- под **проданной (реализованной) продукцией (работами, услугами)** понимать объем продукции (работ, услуг) в денежном выражении, на который право собственности перешло от поставщика к покупателю, за определенный период времени;
- под **отгруженной продукцией** считать готовые изделия, отгруженные поставщиком в адрес покупателя.

**Задачами бухгалтерского учета процесса продажи (реализации) являются:**

- определение фактического объема продажи (реализации);
- обеспечение контроля за исполнением договорных обязательств перед покупателями;
- своевременное и полное оформление документами отгруженной продукции, выполненных на сторону работ и оказанных услуг;



- контроль за правильностью применения цен и использования надбавок к цене за качество продукции, а также за поступлением выручки от продажи (реализации) продукции (работ, услуг);
- обоснованное начисление налогов с выручки и точное определение финансовых результатов от продажи (реализации) продукции (работ, услуг).

**Процесс продажи (реализации) состоит из следующих хозяйственных операций:**

- отгрузка продукции (выполнение работ, оказание услуг) по договорной стоимости (с учетом НДС), указанной в соответствующих документах;
- списание фактической производственной себестоимости отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг);
- списание расходов на продажу;
- корректировка результата от продажи (реализации) на сумму НДС;
- определение и списание суммы финансового результата.

На основе данных об объеме продаж (реализации) формируют информацию о величине финансового результата – прибыли или убытка.

Правильность определения финансового результата от продажи (реализации) продукции (работ, услуг) зависит от обоснованности формирования цены продажи (реализации), которая называется выручкой, и себестоимости проданной (реализованной) продукции (работ, услуг).

**Выручка** - общая сумма денежных средств, полученных хозяйствующим субъектом от продажи (реализации) продукции (выполнения работ, оказания услуг). В соответствии с действующим законодательством в выручку (продажную стоимость) включаются налоги – НДС и акцизы, а также аналогичные обязательные платежи. Таким образом, продажная стоимость представляет собой брутто-выручку.

В бухгалтерском учете существуют следующие **методы признания выручки** от продажи продукции (работ, услуг):

- **кассовый метод** – продукция считается проданной по мере поступления денежных средств, другими словами, выручка признается в бухгалтерском учете в момент поступления в оплату денежных средств;
- **метод начислений** – продукция считается проданной в момент ее отгрузки покупателям независимо от фактической оплаты, то есть выручка отражается независимо от того, поступили ли к этому моменту в оплату денежные средства.

**Цена** - важнейший фактор, характеризующий финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта и означающий количество денег, за которое покупатель готов купить, а продавец согласен продать единицу продукции (работ, услуг).

Цена определенного количества продукции (работ, услуг) составляет ее стоимость, поэтому правомерно говорить о **цене как стоимости продукции (работ, услуг) в денежном выражении (меновая стоимость)**.

Отклонение цены от стоимости продукции (работ, услуг) обусловлено:

- учетом факторов стоимости продукции (работ, услуг);

- дифференциацией качества продукции (работ, услуг);
- сегментацией рынка;
- контингента обслуживаемых потребителей;
- учетом условий продажи (реализации) и поставки продукции (работ, услуг) потребителю.

Именно этим обусловлено многообразие видов цен и их разновидностей, например цена оптовая, розничная, рыночная, закупочная, отпускная.

**Цена должна обеспечивать хозяйствующему субъекту:**

- покрытие текущих издержек производства;
- возмещение произведенных капитальных затрат;
- получение прибыли, обеспечивающей процесс расширенного воспроизводства.

Структура цены в общем случае представлена на рис. 9.7.

Полная себестоимость продукции	Прибыль	Акциз (по подакцизным товарам)	НДС	Наценки посреднических организаций	Торговые наценки
Цена продажи (реализации) хозяйствующего субъекта					
Оптовая рыночная цена					
Розничная цена					

Рис. 9.7. Структура цены в общем виде

Расчетной базой цены продукции (работ, услуг) является полная (коммерческая) себестоимость. Она характеризует текущие издержки хозяйствующего субъекта по производству и реализации продукции (работ, услуг).

Любой хозяйствующий субъект стремится к тому, чтобы полностью возместить затраты, связанные с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), и получить достаточную сумму прибыли. Прибыль, включаемая в цену, определяется в соответствии с принятой концепцией ценообразования, но чаще всего пропорционально себестоимости продукции (работ, услуг) и должна обеспечивать не только финансирование текущих расходов (например, материальная помощь работникам, дивиденды по акциям), но и развитие хозяйствующего субъекта.

Важное место в структуре цены занимают налоги, как правило, это акцизы и НДС (являются косвенными налогами), которые оплачиваются конечными потребителями. Перечень подакцизных товаров, а также объектов, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость, предусмотрен Налоговым кодексом РФ.

Наценки посреднических и торговых организаций обеспечивают им возмещение затрат, связанных с продвижением продукции от производителей к потребителям, и получение определенной суммы прибыли.

Информация о заключительном этапе кругооборота капитала (процессе продажи) по обычным (основным) видам деятельности формируется в основном с использованием следующих счетов:

- счет 44 «Расходы на продажу»;
- счет 45 «Товары отгруженные»;
- счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- счет 90 «Продажи».

Расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), возникают во внепроизводственной сфере, их также называют *коммерческими расходами*. Для учета этих расходов ведется *счет 44 «Расходы на продажу»*, по дебету которого собираются, например:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции – отражается стоимость услуг вспомогательных цехов по изготовлению тары и упаковке продукции, стоимость покупной тары, услуг сторонних организаций по затариванию и упаковке изделий на складе;
- расходы на транспортировку продукции – представляют собой расходы по доставке на станцию или пристань (порт) отправления продукции, обусловленные договором, по погрузке ее в вагоны, суда, автомобили или другие транспортные средства, а также расходы по разгрузке продукции в месте назначения в соответствии с договором поставки;
- комиссионные сборы - включают оплату услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор, банков по осуществлению торгово-комиссионных (факторинговых) и других аналогичных операций;
- прочие расходы по сбыту - объединяют расходы на специальные анализы, производимые при отпуске продукции; расходы на рекламу; стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с договором покупателям бесплатно; другие расходы по сбыту, не вошедшие в предыдущие статьи;
- и другие.

Авторы обращают внимание, что в торговых организациях все расходы, связанные с процессом продажи (реализации) приобретенных для продажи товаров, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу» без разделения на расходы, связанные непосредственно с торговлей и управлением. Эти расходы также называют *издержки обращения*.

Таким образом, в организациях, осуществляющих торговую деятельность, в качестве расходов на продажу признаются расходы:

- на перевозку товаров;
- на оплату труда;
- на аренду;
- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- на хранение и подработку товаров;
- на рекламу, представительские расходы;
- на другие аналогичные по назначению расходы

***В зависимости от принятой хозяйствующим субъектом учетной политики расходы на продажу (коммерческие расходы) могут:***

- списываться на проданную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) в полной сумме;
- распределяться между проданной и непроданной продукцией (выполненными работами, оказанными услугами).

В качестве базы распределения коммерческих расходов может выступать, например, вес продукции, или ее объем, или ее производственная себестоимость.

**Счет 45 «Товары отгруженные»** предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции при использовании кассового метода признания выручки. Кроме того, использование счета 45 «Товары отгруженные» обязательно в трех случаях:

- при осуществлении экспортных операций;
- при продаже продукции на комиссионных условиях;
- если по условиям договора предусмотрен особый порядок перехода права собственности.

По дебету счета 45 «Товары отгруженные» учитывается отгруженная продукция по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции (при их частичном списании). Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» одновременно с признанием выручки от продажи продукции (работ, услуг) при кассовом методе либо при выполнении соответствующих условий, предусмотренных тремя обязательными случаями использования счета 45 «Товары отгруженные».

**Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»** предназначен для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками, по дебету которого отражается задолженность покупателей за полученную ими продукцию в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка», а по кредиту – погашение задолженности после получения средств в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

**Счет 90 «Продажи»** служит для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности хозяйствующего субъекта, а также для определения финансовых результатов по ним.

В течение отчетного года записи по субсчетам счета 90 «Продажи» ведутся нарастающим итогом.

По дебету счета 90 «Продажи» отражается фактическая себестоимость в двух вариантах в зависимости от принятой учетной политики: на субсчете 2 «Себестоимость продаж» либо по полной себестоимости, либо по усеченной с выделением общехозяйственных (управленческих) расходов; а также - на субсчете 3 «Налог на добавленную стоимость» и субсчете 4 «Акцизы».

По кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» отражается выручка, то есть дебиторская задолженность покупателей и заказчиков, включая акцизы и НДС.

Ежемесячно (по окончании отчетного периода, на отчетную дату) на синтетическом счете 90 «Продажи» подсчитываются итоги по дебету и кредиту, затем они сопоставляются между собой, в результате чего выявляется конечный финансовый результат по обычным видам деятельности. Если итог по кредиту больше итога по дебету, это означает, что хозяйствующий субъект получил прибыль; превышение дебетового итога над кредитовым показывает сумму убытка. Этот конечный финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается со счета 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки» следующим образом:

- Дт 90-9 Кт 99 – прибыль;
- Дт 99 Кт 90-9 - убыток.

После отражения конечного финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта подсчитываются дебетовый и кредитовый обороты по счету 90 «Продажи», которые должны быть равны между собой (остатка на этом счете быть не должно), то есть синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на счет 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» (в течение отчетного года субсчета счета 90 «Продажи» на отчетную дату имеют сальдо) следующим образом:

- Дт 90-1 Кт 90-9;
- Дт 90-9 Кт 90-2;
- Дт 90-9 Кт 90-3;
- Дт 90-9 Кт 90-4 и др.

***Себестоимость проданной (реализованной) готовой продукции рассчитывают по формуле***

$$C_p = C_{\text{п}} + P_p - O_{\text{гп}} - \text{ГП}_0,$$

где:

$C_p$  – себестоимость проданной (реализованной) продукции;

$P_p$  – расходы, связанные с продажей (реализацией) продукции;

$O_{\text{гп}}$  – остатки готовой продукции на складе;

$\text{ГП}_0$  – готовая продукция отгруженная, но не проданная (не реализованная).

***Себестоимость единицы проданной (реализованной) готовой продукции рассчитывают по формуле:***

$$C_p^{\text{ед}} = C_p / K_{\text{гп}},$$

где:

$C_p^{\text{ед}}$  – себестоимость единицы проданной (реализованной) готовой продукции;

$K_{\text{рп}}$  – количество проданной (реализованной) готовой продукции (в единицах измерения).

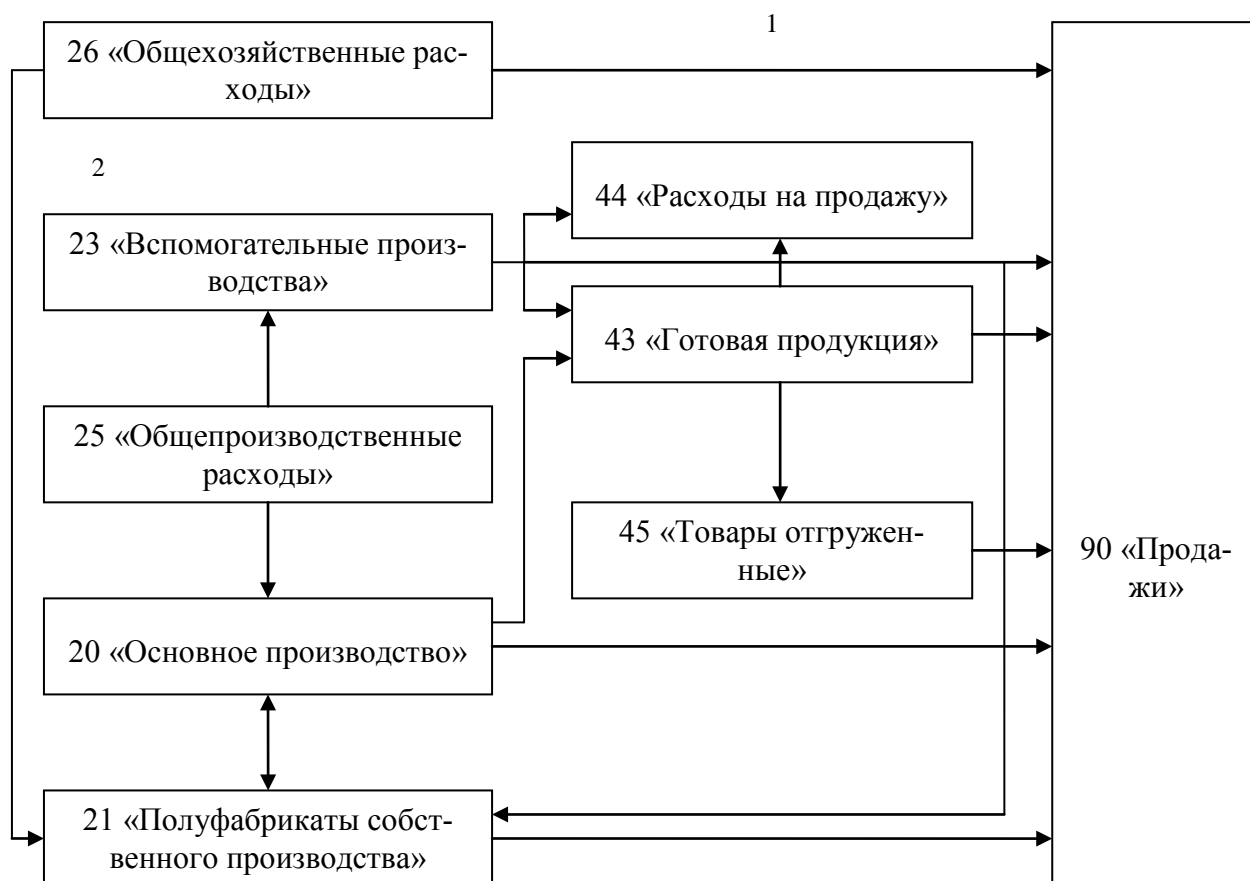
Схема формирования себестоимости проданной (реализованной) продукции представлена на [рис. 9.8](#).

Для обобщения информации о доходах и расходах, обусловленных прочими видами деятельности хозяйствующего субъекта, а также для определения финансовых результатов по ним используется **счет 91 «Прочие доходы и расходы»**.

Структура счета 91 «Прочие доходы и расходы» аналогична структуре счета 90 «Продажи». В течение отчетного года записи по субсчетам счета 91 «Прочие доходы и расходы» ведутся нарастающим итогом. По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» отражаются прочие расходы хозяйствующего субъекта, а по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы» – прочие доходы.

Ежемесячно (по окончании отчетного периода, на отчетную дату) на счете 91 «Прочие доходы и расходы» подсчитываются итоги по дебету и кредиту, затем они сопоставляются между собой, в результате чего выявляется конечный финансовый результат по прочим видам деятельности. Если итог по кредиту больше итога по дебету, это означает, что хозяйствующий субъект получил прибыль; превышение дебетового итога над кредитовым показывает сумму убытка. Этот конечный финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается со счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки» следующим образом:

- Дт 91-9 Кт 99 – прибыль;
- Дт 99 Кт 91-9 - убыток.



1 – калькулирование усеченной (неполной) себестоимости;  
2 – калькулирование полной себестоимости

Рис. 9.8. Схема формирования себестоимости проданной (реализованной) продукции

После отражения конечного финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта подсчитываются дебетовый и кредитовый обороты по счету 91 «Прочие доходы и расходы», которые должны быть равны между собой (остатка на этом счете быть не должно), то есть синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними оборотами (в течение отчетного года субсчета счета 91 «Прочие доходы и расходы» на отчетную дату имеют сальдо):

- Дт 91-1 Кт 91-9;
- Дт 91-9 Кт 91-2.

Процесс формирования финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта напрямую зависит от его договорной политики, поскольку она предоставляет не только широкие возможности изменения финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта, но и корректирует его имущественное положение.

Другими словами, выбирая конкретные виды заключаемых договоров, хозяйствующий субъект варьирует их условиями с целью достижения желаемых финансовых результатов его деятельности или структуры его активов. Также договорная политика используется в качестве инструмента налогового планирования, обеспечивая такое юридическое оформление транзакций, которое позволяет избегать возникновения дополнительных налоговых обязательств.

Исходя из этого авторы предлагают *под договорной политикой* понимать возможность выбора хозяйствующим субъектом вида заключаемых договоров и его конкретных условий с целью улучшения своего финансово-хозяйственного положения.

Наиболее важными моментами, влияющими на договорную политику, являются:

- момент перехода права собственности;
- момент реализации для целей налогообложения;
- схема осуществляемых расчетов между поставщиком и покупателем – предварительная или последующая оплата.

Таким образом, их сочетание определяет порядок документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета процесса продажи (реализации).



# ТЕМА 10. ОТЧЕТНОСТЬ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

## 10.1. Общая характеристика отчетности

Данные текущего учета, получаемые из первичных документов и учетных регистров, являются важнейшей частью информационного обеспечения для нормального управления хозяйственной деятельностью. Однако чтобы изучить итоги работы за определенный период – месяц, квартал, год – этих данных недостаточно. Их надо обобщить и систематизировать в отчетности.

**Отчетность** – совокупность данных установленной формы и содержания, характеризующих определенный аспект деятельности хозяйствующего субъекта. Отчетность составляется на основании текущей информации о деятельности субъекта отчетности, в ней обобщаются данные всех видов учета – бухгалтерского, налогового, управленческого, статистического.

Как *элемент метода бухгалтерского учета отчетность* обеспечивает получение достоверных знаний о предмете бухгалтерского учета и является завершающим этапом учетного цикла.

**Цель составления отчетности** – комплексное представление информации о финансовом состоянии и результатах деятельности хозяйствующего субъекта за определенный (отчетный) период.

**Значение отчетности** трудно переоценить:

- она широко используется в системе оперативного, текущего, перспективного управления и контроля деятельности хозяйствующего субъекта;
- служит информационной базой для анализа хозяйственной деятельности, планирования и прогнозирования;
- служит важнейшим источником информации о хозяйствующем субъекте для контрагентов: акционеров, государственных органов и т.д.;
- показатели отчетности хозяйствующего субъекта используются в системе статистического учета, где их обобщают, а затем применяют для макроуровневого управления.

**Задачами отчетности** являются:

- формирование общего представления об экономическом состоянии хозяйствующего субъекта у заинтересованных пользователей;
- предоставление информации, помогающей потенциальным инвесторам и кредиторам судить о суммах, времени и рисках, связанных с получением доходов от инвестирования средств в финансово-хозяйственную деятельность субъекта отчетности;
- создание информации, свидетельствующей о состоянии и изменениях основных показателей финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

**Объектом отчетности** являются элементы хозяйственных средств и их источников, а также хозяйственный процесс хозяйствующего субъекта.

**Субъектом отчетности** выступает ее эмитент – организация, частное лицо, группа взаимосвязанных организаций, структурное подразделение организации, на которого в соответствии с законодательством возложена обязанность по составлению и предоставлению отчетности определенной формы и назначения.

**Назначение отчетности** состоит в том, что она позволяет определить стоимость хозяйствующего субъекта, его потребность в оборотных и внеоборотных активах, является информационной основой некоторых видов экономического анализа. Отчетность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего финансово-экономического планирования. Отчетность обеспечивает единство толкования правовых норм для различных хозяйствующих субъектов и соблюдение ими общеустановленных принципов (правил) ведения бухгалтерского учета.

Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (приказ Министерства финансов РФ от 01.07.2004 года № 180) установлено, что отчетность подразделяется:

- на индивидуальную бухгалтерскую отчетность;
- консолидированную финансовую (сводную бухгалтерскую) отчетность;
- управленческую отчетность;
- налоговую отчетность;
- статистическую отчетность.

Авторы обращают внимание, что индивидуальная бухгалтерская отчетность в последнее время приобретает двойную терминологию: бухгалтерская (финансовая) отчетность или финансовая (бухгалтерская) отчетность. Это связано с тем, что в Федеральном законе РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 года № 129-ФЗ в нормативных актах Министерства финансов РФ используется термин «бухгалтерская отчетность», а в гражданско-правовых актах и международных стандартах, определяющих правила составления и представления отчетности, - термин «финансовая отчетность».

Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена приказом Министерства финансов РФ от 01.07.2004 года № 180) термин «бухгалтерская» должен использоваться применительно к индивидуальной отчетности организаций: индивидуальная бухгалтерская отчетность.

Термин «финансовая» должен использоваться применительно к консолидированной отчетности организаций: консолидированная финансовая отчетность.

**Индивидуальная бухгалтерская отчетность** – единая система данных об имущественном и финансовом положении хозяйствующего субъекта и о результатах его хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленной форме. Индивидуальная бухгалтерская отчетность - это отчетность одного хозяйствующего субъекта.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность выполняет две функции - информационную и контрольную. В части первой функции она характеризует финансовое положение и финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта, а в части второй - обеспечивает системный контроль достоверности данных бухгалтерского учета по каждому учетному циклу. Поэтому хозяйствующие субъекты должны составлять индивидуальную бухгалтерскую отчетность за каждый отчетный период. Индивидуальная бухгалтерская отчетность используется собственниками: для выявления конечного финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта - чистой прибыли (убытка) и ее распределения между ними; представления в надзорные органы; выявления признаков банкротства; формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей; в управлении хозяйствующим субъектом, судопроизводстве, налогообложении и для иных целей.

Поскольку главной задачей индивидуальной бухгалтерской отчетности является обеспечение пользователей качественной, надежной и сопоставимой информацией об организации, то ее нужно составлять по российским стандартам, разрабатываемым на основе МСФО. В перспективе целесообразно оценить возможность ее составления некоторыми хозяйствующими субъектами непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов).

В ряде случаев в российских стандартах может предусматриваться несколько альтернативных подходов к формированию и представлению информации в бухгалтерской отчетности. Они могут устанавливать разный объем информации в индивидуальной бухгалтерской отчетности отдельным категориям экономических субъектов, в частности возможность составления упрощенной бухгалтерской отчетности.

**Консолидированная финансовая отчетность** – представляет собой объединенную отчетность двух и более хозяйствующих субъектов, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях (отчетность группы взаимосвязанных организаций, рассматриваемых как единое хозяйственное образование). Консолидированная финансовая отчетность предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля. Правила ее составления и представления в России определяются МСФО (IAS) № 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность» и нормативными актами Министерства финансов РФ соответственно.

Консолидированная финансовая отчетность составляется на основе бухгалтерских отчетов организаций, входящих в группу, с применением специальных учетных процедур.

Консолидированная отчетность выполняет исключительно информационную функцию, ее главной задачей является обеспечение гарантированного доступа заинтересованных пользователей к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов.

В соответствии с действующим российским законодательством консолидированная финансовая отчетность в настоящее время обязательна для ограниченного круга хозяйствующих субъектов.

Основная особенность составления консолидированной финансовой отчетности заключается не в своде, а в элиминировании (исключении) отдельных показателей организаций, входящих в группу, в целях исключения повторного счета в консолидированном отчете группы.

Кроме того, в российском бухгалтерском учете существует понятие «сводная бухгалтерская отчетность», которое неправомерно отождествляется с термином «консолидированная финансовая отчетность».

Сводная бухгалтерская отчетность – это особый вид бухгалтерской отчетности, составляемый путем объединения (свода) данных бухгалтерской отчетности нескольких хозяйствующих субъектов. В настоящее время в Российской Федерации существует **два вида сводной бухгалтерской отчетности:**

- сводная бухгалтерская отчетность федеральных органов исполнительной власти (министерств и ведомств);
- сводная бухгалтерская отчетность группы взаимосвязанных хозяйствующих субъектов.

Первый вид сводной бухгалтерской отчетности – **сводная бухгалтерская отчетность федеральных органов исполнительной власти (министерств и ведомств)** составлялся в нашей стране и ранее, в условиях социалистической экономики. Назначение сводного отчета состояло в том, чтобы предоставить возможность органам государственного управления оценить деятельность подчиненных им министерств и ведомств. Сводная отчетность министерств и ведомств включала в себя:

- текущую сводную статистическую отчетность;
- периодическую сводную бухгалтерскую отчетность;
- годовую сводную бухгалтерскую отчетность.

Свод отчетности осуществлялся в порядке ведомственного подчинения предприятий и организаций. Сводный отчет составлялся двумя методами (в зависимости от отраслевой принадлежности предприятий и организаций):

- фабрично-заводским методом по признаку ведомственной подчиненности;
- отраслевым методом по отраслевому признаку.

Характерные особенности сводной бухгалтерской отчетности, составляемой федеральными министерствами и другими федеральными органами исполнительной власти:

- собственником всех организаций, включаемых в сводный отчет, за исключением акционерных обществ, выступает государство в лице соответствующего органа исполнительной власти;
- все включаемые в отчет организации относятся к одной отрасли;
- основным потребителем информации такой отчетности выступает государство в лице статистических и финансовых органов;

- сводная отчетность федеральных органов исполнительной власти является частью действующей системы государственного финансового контроля и планирования.

Второй вид сводной бухгалтерской отчетности – *сводная бухгалтерская отчетность группы взаимосвязанных организаций*, необходимость составления которой предусматривается нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации. В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Министерства финансов РФ от 29.07.1998 года № 34н) говорится, что 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 Минфином России.

Данный порядок установлен Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 30.12.1996 года № 112. Кроме того, постановлением Правительства РФ от 09.01.1997 года № 24 утвержден «Порядок ведения сводных (консолидированных) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы».

Правила и порядок составления сводной бухгалтерской отчетности группы взаимосвязанных организаций существенно отличается от правил и порядка составления сводной бухгалтерской отчетности органов исполнительной власти.

*Сводная бухгалтерская отчетность группы взаимосвязанных организаций* - это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, являющихся юридическими лицами.

В Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности под группой взаимосвязанных организаций понимается головная организация с ее дочерними и зависимыми обществами.

Более полно понятие группы взаимосвязанных организаций раскрыто в статье 4 Федерального закона РФ «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» от 22.03.1991 года № 949-1.

Важным признаком группы взаимосвязанных организаций является наличие единого контроля над активами и операциями всех входящих в нее обществ. В пункте 7 Положения по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000 (приказ Министерства финансов РФ от 13.01.2000 года № 5н) дается следующее *определение контроля*: «организация или физическое лицо контролирует другую организацию, когда такая организация или физическое лицо имеет право:

- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем пятьюдесятью процентами голосующих акций акционерного об-

щества или более чем пятьюдесятью процентами уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью;

- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем двадцатью процентами голосующих акций акционерного общества или более чем двадцатью процентами уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью и имеет возможность определять решения, принимаемые в этих обществах».

Таким образом, под контролем в группе понимается возможность оказания решающего влияния на финансово-хозяйственную деятельность общества, возникающая вследствие распоряжения контрольным либо достаточно крупным пакетом его акций. Это дает право назначать большую часть руководства общества и влиять на принимаемые им решения с целью извлечения экономической выгоды из результатов его деятельности. Для группы взаимосвязанных организаций характерна не только потенциальная возможность одного из обществ контролировать деятельность другого (других), но и реальное осуществление этого контроля, поэтому контроль, возникающий в группе, можно определить как контроль-управление.

Следовательно, наличие «материнско-дочерних» отношений между двумя организациями не всегда влечет за собой возникновение группы, поскольку контроль-управление может отсутствовать. Например, головная организация может приобрести крупный пакет акций дочернего общества с целью его дальнейшей перепродажи или получения дивидендов. Кроме того, контроль-управление может отсутствовать в случае нахождения дочернего общества за рубежом, то есть в стране, где существуют другие законодательные ограничения на перевод за рубеж прибыли, вывоз продукции и другое.

Понятие дочерних и зависимых обществ дано в статьях 105-106 части первой Гражданского кодекса РФ:

- **хозяйственное общество признается дочерним**, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом. Дочернее общество не отвечает по долгам основного общества (товарищества). Основное общество (товарищество), которое имеет право давать дочернему обществу, в том числе по договору с ним, обязательные для него указания, отвечает солидарно с дочерним обществом по сделкам, заключенным последним во исполнение таких указаний. В случае несостоятельности (банкротства) дочернего общества по вине основного общества (товарищества) последнее несет субсидиарную ответственность по его долгам. Участники (акционеры) дочернего общества вправе требовать возмещения основным обществом (товариществом) убытков, причиненных по его вине дочернему обществу, если иное не установлено законами о хозяйственных обществах;
- **хозяйственное общество признается зависимым**, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более двадцати процентов голо-

ствующих акций акционерного общества или двадцати процентов уставного капитала общества с ограниченной ответственностью. Хозяйственное общество, которое приобрело более двадцати процентов голосующих акций акционерного общества или двадцати процентов уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, обязано незамедлительно публиковать сведения об этом в порядке, предусмотренном законами о хозяйственных обществах. Пределы взаимного участия хозяйственных обществ в уставных капиталах друг друга и число голосов, которыми одно из таких обществ может пользоваться на общем собрании участников или акционеров другого общества, определяются законом.

Кроме того, понятие дочерних и зависимых обществ представлено в подпунктах 2, 4 статьи 6 Федерального закона РФ «Об акционерных обществах» от 26.12.1996 года № 208-ФЗ и Федерального закона РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 года № 14-ФЗ.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется в объеме и порядке, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (приказ Министерства финансов РФ от 06.07.1999 года № 43н) и включает сводный баланс, сводный отчет о прибылях и убытках, пояснения к сводной отчетности.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется по формам, которые разработаны головной организацией на основе образцов форм бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 22.07.2003 года № 67н. При этом числовые показатели об отдельных активах, обязательствах и иных фактах хозяйственной деятельности должны приводиться в сводной бухгалтерской отчетности обособленно, если без знания о них для пользователя невозможна оценка финансового положения группы или финансового результата ее деятельности. Числовые показатели об отдельных видах активов, обязательств и хозяйственных операций не приводятся в сводной бухгалтерской отчетности, если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки пользователями финансового положения группы или финансового результата ее деятельности, а отражаются общей суммой в пояснениях к сводной бухгалтерской отчетности.

Головная организация придерживается принятой формы сводного бухгалтерского баланса, сводного отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного периода к другому. Изменение этих форм отчетности и пояснений к ним раскрывается в пояснениях к сводной бухгалтерской отчетности с указанием причин, вызвавших это изменение.

Сводная бухгалтерская отчетность акционерных обществ или обществ с ограниченной ответственностью представляется учредителям (участникам) материнской организации или иным заинтересованным пользователям в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, или по решению материнской организации.

При наличии у материнской организации дочерних и зависимых обществ одновременно сводная бухгалтерская отчетность составляется путем объедине-

ния показателей бухгалтерской отчетности материнской организации и дочерних обществ и включения данных об участии в зависимых обществах.

Показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества включаются в сводную бухгалтерскую отчетность с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения материнской организацией соответствующего количества акций, или доли в уставном капитале дочернего общества либо появления иной возможности определять решения, принимаемые дочерним обществом.

Бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация имеет:

- более 50 % голосующих акций акционерного общества или более 50 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;
- возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором;
- иные способы определения решений, принимаемых дочерним обществом.

В то же время данные о дочернем или зависимом обществе могут не включаться в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

- доля голосующих акций или доля в уставном капитале дочернего общества и доля голосующих акций или доля в уставном капитале зависимого общества приобретены на краткосрочный период с целью последующей перепродажи;
- головная организация не может определять решения, принимаемые дочерним обществом.

В этом случае стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе или зависимом обществе отражается в сводной бухгалтерской отчетности в порядке, установленном для отражения финансовых вложений, в сумме фактических затрат. Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о финансовых результатах.

В акционерных обществах или обществах с ограниченной ответственностью целесообразно составлять сводную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 июня, следующего за отчетным годом, или даты проведения годового собрания, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности головная организация может дополнить типовые формы данными, необходимыми пользователям сводной бухгалтерской отчетности. При этом числовые показатели об отдельных активах, пассивах и хозяйственных операциях должны приводиться в сводной бухгалтерской отчетности обособленно, если без знания о них для пользователей невозможна оценка финансового положения группы или финансового результата ее деятельности. Если такие показатели не имеют существенного значения, то их отражают общей суммой.

Достоверность составления и соблюдение порядка представления сводной бухгалтерской отчетности обеспечивает руководитель головной организации, поэтому руководитель головной организации должен быть уве-



рен, что предоставляемые ему сведения достоверны. Для этого необходимо пригласить аудиторскую фирму для подтверждения правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности дочерними предприятиями.

Объем, порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности дочерними и зависимыми обществами головной организации также устанавливает головная организация.

До составления сводной бухгалтерской отчетности необходимо выверить и урегулировать все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами.

Составление сводной отчетности следует выполнять в соответствии с Правилами объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводную бухгалтерскую отчетность, описанными в Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности:

- при составлении сводной бухгалтерской отчетности необходимо использовать единую учетную политику в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ. Учетную политику, применяемую при составлении сводной отчетности, необходимо утвердить приказом руководителя головной организации, так как именно он отвечает за достоверность представленных отчетных данных. Если при составлении бухгалтерской отчетности какого-либо дочернего общества использована отличная от принятой для составления сводной отчетности учетная политика, то еще до объединения она приводится в соответствие с учетной политикой, используемой для составления сводной бухгалтерской отчетности;
- порядок пересчета валютных статей для включения в сводную бухгалтерскую отчетность показателей бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной в иностранной валюте. Сводная бухгалтерская отчетность составляется по данным бухгалтерских отчетов группы взаимосвязанных организаций, приведенным за один тот же период и на одну и ту же дату. При этом если дочернее общество, расположенное за пределами Российской Федерации, не может составить бухгалтерской отчетности на ту же дату, что и вся группа взаимосвязанных организаций, то допускается расхождение между отчетными датами, не превышающее трех месяцев. Для включения в сводную бухгалтерскую отчетность показателей бухгалтерского отчета дочернего общества, составленных в иностранной валюте, осуществляют пересчет этих показателей в валюту Российской Федерации (рубли) по курсу ЦБ РФ. Пересчет показателей отчетности такой фирмы в валюту Российской Федерации (рубли) производят следующим образом:

- пересчет стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов производят по курсу ЦБ РФ, последнему по времени котировки в отчетном периоде;
- пересчет величины доходов и расходов, формирующих финансовые результаты деятельности дочернего общества, производится с использованием курсов, действовавших на соответствующие даты совершения операций в иностранной валюте, либо с использованием средней величины курсов, исчисленной как результат от деления суммы произведений величин курсов и дней их действия в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде;
- разницы, возникающие в результате пересчета стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов, отражаются в сводном бухгалтерском балансе в составе добавочного капитала и отдельно раскрываются в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках;
- в сводную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

Составление сводной бухгалтерской отчетности не сводится к простому суммированию одноименных показателей бухгалтерской отчетности юридических лиц, входящих в состав группы взаимосвязанных организаций. Для получения системы показателей, характеризующих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, необходимо проведение процедур консолидации, оптимизации объема информации с соблюдением принципа рациональности, выделения и отражения отдельных расчетных показателей.

От консолидированной финансовой и сводной бухгалтерской отчетности необходимо отличать **отчетность, составляемую методом свода, или суммированием данных** теми хозяйствующими субъектами, которые имеют производства, хозяйственные и иные структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс и не являющиеся юридическими лицами.

**Управленческая отчетность** – предназначена для текущего контроля и управления внутри хозяйствующего субъекта в момент совершения финансово-хозяйственных операций или сразу после их завершения. В ней содержатся сведения по основным показателям за короткие промежутки времени – сутки, неделю, декаду, половину месяца и т.д. Эти данные используются для оперативного контроля и управления процессами заготовления, производства и реализации. В связи с этим ее содержание, сроки, формы и порядок составления определяются хозяйствующим субъектом самостоятельно.

**Налоговая отчетность** - отчетность, составляемая по утвержденным Федеральной налоговой службой РФ формам налоговых деклараций, и предназначенная для самостоятельного исчисления налогоплательщиком соответствующих налоговых баз, налогов и сборов по результатам за истекший (предстоящий – в случае авансовых платежей) налоговый период. Налоговая

отчетность предназначена для фискальных целей и обязательна для составления хозяйствующими субъектами, круг которых установлен налоговым законодательством. Налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировки ее по правилам налогового законодательства.

Главная задача налоговой отчетности заключается в снижении затрат на ее формирование путем существенного приближения правил налогового учета к правилам бухгалтерского учета.

**Статистическая отчетность** – форма государственного статистического наблюдения, при которой соответствующие органы получают от хозяйствующих субъектов необходимые им сведения в виде установленных в законном порядке отчетных документов - статистических отчетов. Статистическая отчетность состоит из количественных и качественных показателей, которые служат для отражения отдельных сторон деятельности хозяйствующего субъекта и их статистического изучения (например, операционные сегменты, доходы и расходы по ним). Правила составления и представления статистической отчетности определяются Федеральной службой государственной статистики (Росстатом).

Статистическая отчетность обязательна для всех организаций.

Статистическая отчетность служит источником получения соответствующих данных по всему экономическому комплексу России.

Разновидностью статистической отчетности можно считать **отраслевую (ведомственную) отчетность**, действующую в пределах определенного министерства или ведомства, осуществляющего государственное регулирование в какой-либо отрасли экономики. Статистические формы ведомственной отчетности утверждаются министерствами (ведомствами) и распространяются на экономические субъекты, находящиеся в подчинении этих министерств (ведомств). Такая отчетность не подлежит передаче органам статистики, а представляется управлениям соответствующих министерств (ведомств) и необходима для анализа финансово-хозяйственного положения соответствующей отрасли.

В ходе выполнения программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности определены четыре группы хозяйствующих субъектов, по-разному формирующие бухгалтерскую отчетность в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета:

- 1) хозяйствующие субъекты, применяющие международные стандарты финансовой отчетности. Функционирование данных хозяйствующих субъектов характеризуется необходимостью привлечения капитала для развития производства (например, акционерные общества, акции которых котируются на фондовом рынке);
- 2) хозяйствующие субъекты, формирующие отчетность по множественному варианту (например, открытые акционерные общества, федеральные и муниципальные унитарные предприятия);

- 3) хозяйствующие субъекты, составляющие бухгалтерскую отчетность по стандартному варианту (например, закрытые акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью);
- 4) хозяйствующие субъекты, составляющие отчетность по упрощенному варианту (субъекты малого предпринимательства, некоммерческие организации).

*Отчетность классифицируется* по назначению, периодичности составления, объему содержащихся сведений, показателям (измерителям).

*По назначению* отчетность классифицируется:

- **внешняя отчетность** – составляется по данным бухгалтерского учета и информирует внешних пользователей об экономическом положении хозяйствующего субъекта. Внешняя отчетность (бухгалтерская, налоговая, статистическая) не является коммерческой тайной и содержит агрегированные данные, характеризующие в целом финансовое и имущественное положение хозяйствующего субъекта, составляется по формам, установленным национальными стандартами учета или соответствующими министерствами и ведомствами;
- **внутренняя отчетность** – составляется в сроки и по формам, утвержденным хозяйствующим субъектом, и характеризует отдельный аспект его деятельности. Внутренняя отчетность представляется руководству, менеджерам, ведущим специалистам и предназначена для принятия оперативных управленческих решений по конкретным вопросам, и поэтому является узкоспециализированной и оперативной (составляется каждые 3-5 дней). Содержание внутренней отчетности составляет коммерческую тайну.

*Отличительные особенности внутренней отчетности* следующие:

- отчетность составляется по формам, утвержденным руководителем хозяйствующего субъекта или установленным отраслевыми или ведомственными нормативными или руководящими документами;
- основой для составления отчетности являются данные оперативного учета;
- отчетность составляется по ограниченному количеству показателей;
- периодичность отчетности может быть самой различной – от ежедневной (например, сводки о количестве произведенной продукции или объемах незавершенного производства) до отчетности, представляемой один раз за неопределенный период времени (например, информация о крупных сделках, совершенных хозяйствующим субъектом, сообщаемая общему собранию участников или учредителей).

Данные внутренней бухгалтерской отчетности чаще всего являются вспомогательными, применяются при решении определенных управленческих задач и не используются при составлении годовой и промежуточной отчетности, представляемой внешним пользователям бухгалтерской информации.

*По периодичности составления* различают:

- **внутригодовую отчетность**, включающую отчеты за день, пятидневку, декаду, месяц, квартал, полугодие и девять месяцев. Внутригодовую статистическую отчетность обычно называют текущей статистической отчетностью, а внутригодовую бухгалтерскую – промежуточной бухгалтерской отчетностью;
- **годовую отчетность**, которая составляется по окончании года и характеризует все аспекты финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта за финансовый год.

**По объему содержащихся в отчетах сведений** отчетность классифицируется:

- **общая отчетность** - содержит комплексную характеристику объекта учета и служит средством информирования внешних пользователей – заинтересованных юридических и физических лиц о характере деятельности, доходности и имущественном положении того или иного хозяйствующего субъекта (бухгалтерская отчетность);
- **частная отчетность** - отражает определенный аспект функционирования хозяйствующего субъекта (налоговая, отраслевая, внутренняя).

**По показателям (измерителям)** отчетность можно классифицировать на **отчетность, составляемую в денежных и натуральных измерителях**.

Для оперативного управления и для удовлетворения других потребностей внутренних пользователей бухгалтерской информации составляется и представляется **внутренняя бухгалтерская отчетность**.

Отчетность, в которой выделяются группы, подгруппы статей (счетов), называется **систематизированной**.

## 10.2. Сущность бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность - завершающий этап учетного процесса, и к ней предъявляются следующие **требования**.

В бухгалтерской отчетности отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение хозяйствующего субъекта, результаты его деятельности за отчетный период (месяц, квартал, год).

Бухгалтерская отчетность отражает состав имущества и источников его формирования, включая имущество производств, хозяйств, иных структурных подразделений, а также филиалов и представительств, выделенных на отдельный баланс и не являющихся юридическими лицами.

Организации, имеющие в своей структуре дочерние и зависимые общества, помимо собственного бухгалтерского отчета составляют сводную бухгалтерскую отчетность, включающую показатели отчетов таких обществ в порядке, устанавливаемом Минфином РФ.

Отчетным годом для всех хозяйствующих субъектов считается период с 01 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для создаваемых хозяйствующих субъектов считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно. Вновь созданным экономиче-

ским субъектам после 01 октября разрешается считать первым отчетным годом период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, основывается на данных синтетического и аналитического учета.

Данные начального баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному. В случае изменения начального баланса на 01 января отчетного года причины следует раскрыть в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

В бухгалтерской отчетности не допускается никаких подчисток и поправок. В случаях исправления ошибок делаются соответствующие оговорки, которые подтверждаются подписью лиц, ее подписавших, с указанием даты исправления.

Хозяйствующий субъект придерживается принятых форм и содержания бухгалтерской отчетности последовательно в каждом отчетном периоде. Нарушение этого требования допускается лишь при изменении вида деятельности, обоснованность которого должна быть подтверждена независимым аудитором.

По каждому числовому показателю форм бухгалтерской отчетности должны приводиться (кроме отчета, составляемого за первый отчетный период) данные минимум за два года – за отчетный и предшествовавший отчетному. Если данные за период, предшествовавший отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных подлежат корректировке исходя из правил, установленных системой нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

При составлении бухгалтерской отчетности все существенные изменения и корректировки должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерской отчетности вместе с указанием причин, вызвавших их.

Бухгалтерская отчетность составляется в тысячах рублей без десятичных знаков, а при существенных оборотах продаж, обязательств и т.п. может составляться в миллионах рублей без десятичных знаков. Таким образом, данные в отчетности приводятся в целых числах и могут возникнуть ошибки («расхождения» баланса на 1-2 тысячи или даже миллиона рублей), связанные с округлением при представлении в тысячах или миллионах рублей, поскольку бухгалтерский учет ведется в рублях. Если отчетность составляется без использования систем автоматизации бухгалтерского учета, то лучше сначала вывести баланс в рублях, а затем округлять постатейно. При возникновении «расхождения» в силу погрешности округления принять меры. Если отчетность составляется в системе автоматизации бухгалтерского учета, то необходимо проверить алгоритм округления и при «расхождении» актива и пассива принять меры, например, скорректировать вручную.

Бухгалтерская отчетность должна быть датирована, то есть нужно указать фактическую дату подписания ее руководителем и главным бухгалтером

(бухгалтером), поскольку это имеет значение для раскрытия событий после отчетной даты.

При составлении бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

Хозяйствующий субъект может самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской отчетности на основе форм, предусмотренных Минфином РФ, что позволяет учитывать особенности и условия его деятельности.

При составлении бухгалтерской отчетности по статьям, подлежащим раскрытию и по которым отсутствуют числовые значения, в типовых формах ставится прочерк, а в формах, разработанных самостоятельно, они не приводятся.

При составлении отчетности в круглых скобках отражаются показатели, которые должны вычитаться из соответствующих данных при их исчислении.

Бухгалтерская отчетность составляется на русском языке и подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) хозяйствующего субъекта.

В хозяйствующих субъектах, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем хозяйствующего субъекта, руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии) либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Атрибуты, делающие предоставляемую в бухгалтерской отчетности информацию полезной для пользователей, называются *качественными характеристиками* ([прил. 6](#)).

***Каждый бухгалтерский отчет должен иметь заголовочную часть, в которой указываются (обязательные реквизиты бухгалтерской отчетности):***

- наименование отчета;
- отчетная дата (отчетный период): в форме № 1 «Бухгалтерский баланс» – отчетная дата; в остальных формах отчетности – отчетный период;
- наименование хозяйствующего субъекта в соответствии с учредительными документами (документами государственной регистрации);
- единица измерения и формат представления числовых показателей;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- вид деятельности, признаваемый основным;
- организационно-правовая форма / форма собственности согласно Классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (ОКОПФ) и код собственности по Классификатору форм собственности (ОКФС);
- местонахождение;
- дата утверждения;
- дата отправки / принятия.

К *основным правилам оценки статей бухгалтерской отчетности* относятся:

- при оценке статей бухгалтерской отчетности хозяйствующий субъект должен обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (приказ Министерства финансов РФ от 09.12.1998 года № 60н);
- данные бухгалтерского баланса на начало года должны быть сопоставимы с данными за период, предшествовавший отчетному;
- в бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков, за исключением случаев, когда это предусмотрено действующим законодательством РФ;
- бухгалтерский баланс должен содержать числовые показатели в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин, которые раскрываются в приложениях и пояснениях;
- правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности должны соответствовать требованиям специальных положений по бухгалтерскому учету;
- при несоблюдении установленных правил существенные отступления от них раскрываются в пояснениях вместе с указанием причин отступлений;
- состав и оценка статей отчетности должны подтверждаться результатами инвентаризации.

*Элементами бухгалтерской отчетности* являются:

- активы (имущество);
- обязательства (кредиторская задолженность);
- капитал;
- доходы;
- расходы.

*Активами (имуществом)* признаются хозяйственные средства, которые контролируются хозяйствующим субъектом, возникли в результате прошлых событий его хозяйственной деятельности и должны принести ему экономические выгоды в будущем. *Будущие экономические выгоды* – это потенциальная возможность активов (имущества) прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов.

Считается, что объект имущества принесет в будущем экономические выгоды хозяйствующему субъекту, когда он может быть:

- использован обособленно или в сочетании с другим объектом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- обменян на другой объект имущества;
- использован для погашения кредиторской задолженности;
- распределен между собственниками хозяйствующего субъекта.

*Обязательствами (кредиторской задолженностью)* признается существующее на отчетную дату обязательство хозяйствующего субъекта, которое является следствием прошлых событий его хозяйственной деятельно-



сти, расчеты по нему должны привести к оттоку ресурсов, которые должны принести ему экономические выгоды. Кредиторская задолженность может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота. Погашение кредиторской задолженности предполагает обычно, что для удовлетворения требований другой стороны субъект лишается ресурсов, в которых потенциально заключены экономические выгоды. Это может происходить в следующих формах:

- выплата денежных средств;
- передача другого имущества;
- оказание услуг;
- замена кредиторской задолженности одного вида другим;
- преобразование кредиторской задолженности в капитал;
- снятие требований со стороны кредитора.

**Капитал** представляет собой остаток хозяйственных средств экономического субъекта после вычета из них кредиторской задолженности.

**Доходом** признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. Доходы включают выручку от продажи (реализации), оплату за услуги, проценты и дивиденды к получению, роялти, арендную плату, а также прочие доходы (поступления от продажи основных средств; нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг, и др.).

**Расходами** признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственниками). Расходы включают материальные затраты, затраты на производство продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.).

Авторы обращают внимание, что в российской практике бухгалтерского учета отсутствует определение понятия «признание элементов бухгалтерской отчетности».

В соответствии с МСФО **признание** - это процесс включения в баланс или отчет о прибылях и убытках объекта, который подходит под определение одного из элементов финансовой отчетности и удовлетворяет соответствующим условиям признания. Признание состоит в словесном описании объекта и его отражении в виде денежной суммы и включении этой суммы в баланс или отчет о прибылях и убытках. Объекты, отвечающие условию признания, должны признаваться в балансе или отчете о прибылях и убытках. Непризнание таких объектов не компенсируется ни раскрытием используемой учетной политики, ни примечаниями или пояснительными материалами.

Действующие в настоящее время российские нормативные документы в области регулирования бухгалтерского учета и отчетности не устанавлива-

ют единых условий для признания элементов бухгалтерской отчетности. Косвенно (через определения и порядок оценки) установлены условия признания только для отдельных видов элементов бухгалтерской отчетности. Вместе с тем Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 года) устанавливает сходные с МСФО *критерии (условия) признания некоторых элементов бухгалтерской отчетности*, таких как имущество, кредиторская задолженность, доходы и расходы, отвечающих соответствующим определениям:

- 1) существует вероятность того, что организация получит или потеряет какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные данным объектом (оценка производится на основе доказательств, существующих на момент составления бухгалтерской отчетности);
- 2) принятие решения о включении объекта в бухгалтерский баланс или отчет о прибылях и убытках должно отвечать требованию существенности;
- 3) имущество признается в бухгалтерском балансе, когда вероятно получение организацией экономических выгод в будущем от этого имущества и когда стоимость его может быть измерена с достаточной степенью надежности. Имущество не признается в бухгалтерском балансе, если нет вероятности того, что понесенные организацией расходы принесут ей экономические выгоды в периоды, следующие за отчетным;
- 4) кредиторская задолженность признается в бухгалтерском балансе, когда существует вероятность оттока ресурсов, способных приносить организации экономические выгоды, который является следствием исполнения существующего обязательства и когда величина этого обязательства может быть измерена с достаточной степенью надежности;
- 5) доходы признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникшее увеличение в будущих экономических выгодах, связанных с соответствующим имуществом, или уменьшение в кредиторской задолженности может быть измерено с достаточной степенью надежности;
- 6) расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникшее уменьшение в будущих экономических выгодах, обусловленное уменьшением имущества или увеличением кредиторской задолженности, может быть измерено с достаточной степенью надежности;
  - расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, имея в виду прямую связь между произведенными затратами и поступлениями по соответствующей статье (соответствие доходов и расходов);
  - когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется опосредованно, расходы признаются в отчете о прибылях и убытках путем обоснованного распределения между периодами;

- статья признается как расход отчетного периода, когда соответствующая статья не принесет будущих экономических выгод организации или когда будущие экономические выгоды не отвечают критерию отражения имущества в бухгалтерском балансе;
- в расходы отчетного периода в отчете о прибылях и убытках включаются все статьи, удовлетворяющие критерию признания расходов, независимо от того, как они трактуются с точки зрения налогооблагаемой базы;
- расходы также признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникает обязательство без факта отражения имущества.

При оценке элементов бухгалтерской отчетности используется *принцип денежного измерителя*, предполагающий, что хозяйственная деятельность экономического субъекта оценивается с использованием единого стоимостного измерителя.

Разработкой и утверждением отчетных форм бухгалтерского учета, методическим руководством по их заполнению занимается Министерство финансов РФ, которое контролирует, чтобы в отчетности обеспечивалась:

- полнота отражения хозяйственных операций, имевших место в отчетном периоде;
- правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;
- разграничение текущих затрат на производство (издержки обращения) и капитальные вложения;
- соблюдение принятой учетной политики отражения хозяйственных операций и оценки объектов учета;
- подтверждение всех статей годового баланса и других форм годовой отчетности данными инвентаризации.

*В состав бухгалтерской отчетности включаются:*

- *бухгалтерский баланс (форма № 1)* - характеризует финансовое положение хозяйствующего субъекта по состоянию на отчетную дату;
- *отчет о прибылях и убытках (форма № 2)* – характеризует финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта за отчетный период;
- *приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках* – раскрывают сведения, относящиеся к учетной политике, и обеспечивают пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в основные формы отчетности, но которые необходимы пользователям отчетности для реальной оценки финансового положения субъекта отчетности, финансовых результатов его деятельности и изменений в его финансовом положении. Приложения раскрывают информацию в виде отдельных отчетных форм и пояснительной записки:
  - *отчет об изменениях капитала (форма № 3)* – характеризует состояние, наличие и движение собственного капитала экономического субъекта, резервов предстоящих расходов и платежей и оценочных резервов;

- **отчет о движении денежных средств (форма № 4)** – характеризует наличие и движение денежных потоков хозяйствующего субъекта в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности;
- **приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5)** – дает расшифровку наличию и движению отдельных составляющих имущества и обязательств субъекта отчетности в отчетном периоде, а также содержит сведения о расходах по обычным видам деятельности и социальных показателях;
- **отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6)** – некоммерческие организации показывают сведения о целевом использовании полученных ими средств (вступительных, добровольных, членских взносов) в течение отчетного периода, их остатках на начало и конец периода;
- **пояснительная записка** – содержит информацию о данных, подлежащих раскрытию и не нашедших отражения в других формах бухгалтерской отчетности: об изменениях учетной политики, материально-производственных запасах, основных средствах, доходах и расходах хозяйствующего субъекта, событиях после отчетной даты, условных фактах хозяйственной деятельности, информации по аффилированным лицам, информации по сегментам. Состав пояснительной записки разрабатывается организацией самостоятельно и утверждается в составе учетной политики;
- **аудиторское заключение** – документ, выданный специализированной организацией или аттестованным аудитором по результатам проверки хозяйствующего субъекта и подтверждающий достоверность его бухгалтерской отчетности и законность совершаемых хозяйственных операций;
- **специализированные формы, устанавливаемые министерствами и ведомствами РФ, по согласованию соответственно с Министерством финансов РФ;**
- **сопроводительная записка** – документ, прилагающийся к отчету экономического субъекта и содержащий основные сведения о составителе отчета и перечень включенных отчетных форм с краткой аннотацией их содержания.

**В состав промежуточной бухгалтерской отчетности** в обязательном порядке включаются бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

**Годовая бухгалтерская отчетность** содержит все составляющие формы, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ.

Хозяйствующие субъекты **представляют в обязательном порядке** квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность:

- собственникам (органам, уполномоченным управлять государственным имуществом, участникам, учредителям - в соответствии с учредительными документами);

- государственным налоговым органам;
- территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организаций.

Хозяйствующие субъекты обязаны представлять бухгалтерскую отчетность в установленные адреса по одному экземпляру бесплатно.

Годовая бухгалтерская отчетность хозяйствующего субъекта (кроме бюджетных организаций) является открытой для различных групп заинтересованных пользователей (например, банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков), которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением затрат на копирование.

Хозяйствующий субъект должен обеспечить возможность для заинтересованных пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Бухгалтерская отчетность, которая содержит показатели, отнесенные к государственной тайне по законодательству РФ, представляется с учетом требований указанного законодательства.

Состав отчетности хозяйствующих субъектов различных организационно-правовых форм представлен [в прил. 22](#).

***Бухгалтерская отчетность может быть представлена в налоговые органы одним из следующих способов:***

- личное представление отчетности налогоплательщиком – через должностных лиц хозяйствующего субъекта (руководитель или главный бухгалтер);
- предоставление отчетности через представителя (доверенное лицо) – отчетность представляет любое лицо, имеющее доверенность налогоплательщика на представление отчетности в налоговые органы;
- представление отчетности в налоговые органы по почте – отчетность высылается в адрес налогового органа. Отправка отчетности по почте производится в форме почтового отправления с описью вложения;
- предоставление отчетности в налоговые органы по телекоммуникационным каналам связи. Данный вариант имеет ряд особенностей:
  - порядок представления отчетности определяется Федеральной налоговой службой РФ;
  - отчетность должна быть подписана электронной цифровой подписью;
  - при получении отчетности по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приемке в электронном виде;
  - датой представления отчетности считается дата ее отправки, подтвержденная квитанцией.

Законодательством РФ установлены ***сроки представления бухгалтерской отчетности***: квартальной – в течение 30 дней по окончании отчетного периода; а годовой – в течение 90 дней по окончании отчетного года. Конкретная дата устанавливается учредителями (участниками) организации или общим собранием. Годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее 60 дней по окончании отчетного года.

*Датой представления бухгалтерской отчетности* считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата ее отправления, обозначенная в штемпеле почтового предприятия. В случаях, когда дата представления отчетности совпадает с выходным (нерабочим) днем, срок представления отчетности переносится на следующий за ним рабочий день.

Отчетность, представленная по форме, которая противоречит действующему законодательству, не рассматривается и возвращается налогоплательщику.

*Датой подписания бухгалтерской отчетности* считается дата, которая указана в представляемой в адреса, определенные законодательством РФ, бухгалтерской отчетности при подписании ее в установленном порядке.

Для обеспечения информацией многочисленных пользователей бухгалтерской отчетности законодательно введено понятие «публичность бухгалтерской отчетности».

*Публичность бухгалтерской отчетности* заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для представления заинтересованным пользователям. Публикацией бухгалтерской отчетности признается объявление бухгалтерской отчетности в средствах массовой информации для всеобщего сведения. Бухгалтерская отчетность считается опубликованной в средствах массовой информации, доступных для всех пользователей, если публикация фактически состоялась хотя бы в одном периодическом печатном издании в порядке, предусмотренном действующим законодательством.

Публикации должна предшествовать аудиторская проверка с обязательным утверждением годового отчета общим собранием акционеров.

*Обязаны публиковать отчетность* не позднее 01 июня года, следующего за отчетным:

- акционерные общества открытого типа;
- банки и другие кредитные организации;
- страховые организации;
- биржи, инвестиционные и иные фонды, создаваемые за счет частных, общественных и государственных средств (взносов).

Социальные внебюджетные фонды РФ обязаны публиковать отчетность ежеквартально.

Публикации в обязательном порядке подлежат бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Вместе с бухгалтерской отчетностью должна публиковаться и информация о результатах обязательного аудита.

*Бухгалтерская отчетность может публиковаться по сокращенным формам или полностью.*

При сокращенном варианте бухгалтерский баланс может публиковаться по сокращенной форме, разработанной на основе ПБУ 4/99, одним из следующих способов:

- если за отчетный год валюта баланса организации составит менее 400 000-кратного размера МРОТ, установленного законодательством РФ на конец отчетного года, и выручка-нетто от продаж продукции и товаров, выполнения работ и оказания услуг составит менее 1 000 000-кратного размера МРОТ, установленного законодательством РФ на конец отчетного года, в сокращенных формах публикуемой бухгалтерской отчетности могут приводиться данные только по разделам, без расшифровки данных по группам статей. В форме бухгалтерского баланса, включающей лишь итоговые показатели по разделам, строки, по которым отсутствуют числовые значения активов и пассивов, приводятся, но прочеркиваются;
- если за отчетный год валюта баланса организации составит более 400 000-кратного размера МРОТ, установленного законодательством РФ на конец отчетного года и выручка-нетто от продаж продукции и товаров, выполнения работ и оказания услуг составит более 1 000 000-кратного размера МРОТ, установленного законодательством РФ на конец отчетного года, то сокращенная форма баланса и отчета о прибылях и убытках должна включать информацию по основным группам статей. Группы статей бухгалтерского баланса, по которым отсутствуют показатели, могут не приводиться, кроме случаев, когда соответствующие показатели имели место в году, предшествовавшем отчетному.

Форма отчета о прибылях и убытках, представляемая для публикации, обязательно должна включать все показатели, предусмотренные ПБУ 4/99, при этом, допускается:

- не включать в форму отчета промежуточные итоги;
- не приводить статьи отчета, по которым у общества отсутствуют показатели, кроме случаев, когда соответствующие показатели имели место в году, предшествовавшем отчетному.

Хозяйствующий субъект должен применять принятые для публикации формы бухгалтерской отчетности от одного отчетного периода к другому. Корректировки допускаются лишь в случае изменения условий представления и в иных случаях, обоснованность которых подтверждается независимым аудитором.

Показатели публикуемых форм отчетности формируются путем прямого переноса показателей из годовой бухгалтерской отчетности или объединения соответствующих показателей. Расхождения между показателями публикуемых форм и показателями годовой отчетности не допускаются.

Бухгалтерская отчетность публикуется в тысячах рублей, а при наличии значительных оборотов – в миллионах рублей с одним десятичным знаком.

Публикация бухгалтерской отчетности должна включать: полное наименование субъекта, включая указание на его организационно-правовую

форму; отчетную дату и/или отчетный период; валюту и формат представления числовых показателей бухгалтерской отчетности; полные наименования должностей лиц, подписавших бухгалтерскую отчетность, их фамилии и инициалы; дату утверждения бухгалтерской отчетности общим собранием акционеров (если она не указана в иных документах, публикуемых вместе с бухгалтерской отчетностью); место нахождения (полный почтовый адрес, телефон и факс) исполнительного органа, в котором заинтересованный пользователь может ознакомиться с бухгалтерской отчетностью и получить ее копию в установленном законодательством Российской Федерации порядке, а также сведения об органе государственной статистики, в который общество представило обязательный экземпляр бухгалтерской отчетности, составленной по типовым формам, утвержденным Минфином РФ для отчетности за отчетный год.

Если бухгалтерская отчетность публикуется по сокращенным формам, то вместо полного текста итоговой части аудиторского заключения, публикация должна содержать мнение независимого аудитора (аудиторской организации) о достоверности бухгалтерской отчетности.

Если экономический субъект публикует бухгалтерскую отчетность полностью, то публикация должна включать полный текст итоговой части аудиторского заключения.

В любом случае информация о результатах аудита бухгалтерской отчетности должна также включать полное наименование аудитора (аудиторской фирмы), вид и номер лицензии на осуществление аудиторской деятельности, дату аудиторского заключения.

Требования нормативно-правовых актов по отражению информации в бухгалтерской отчетности представлены в [прил. 23](#).

### 10.3. Содержание и порядок формирования показателей отдельных форм бухгалтерской отчетности

**Бухгалтерский баланс** – система обобщающих показателей, полученных из системы бухгалтерского учета и характеризующих имущественное и финансовое положение хозяйствующего субъекта по состоянию на отчетную дату, представляющих данные о хозяйственных средствах (актив) и их источниках (пассив). Отчетные показатели баланса по своему характеру позволяют выявить абсолютные и относительные показатели активов, обязательств и собственного капитала только по состоянию на отчетную дату.

Перед составлением бухгалтерского баланса необходимо провести ряд подготовительных мероприятий, связанных, например, с закрытием счетов, распределением затрат по смежным отчетным периодам, проведением инвентаризации, подтверждающей реальность остатков по счетам бухгалтерского учета ([прил. 24](#)).

Бухгалтерский баланс состоит из перечня статей, данные по которым характеризуют остатки на счетах бухгалтерского учета. Это результат того,



что баланс составляется на основании сальдо по счетам Главной книги или данных оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам.

В общем случае *имущество хозяйствующего субъекта отражается в бухгалтерском балансе в следующей оценке:*

- *нематериальные активы* – по остаточной стоимости;
- *основные средства* – по остаточной стоимости;
- *незавершенное строительство (капитальные вложения)* – по фактическим затратам;
- *доходные вложения в материальные ценности* – по остаточной стоимости;
- *финансовые вложения (долгосрочные и краткосрочные)* – по фактическим затратам (по первоначальной стоимости);
- *отложенные налоговые активы* – в сумме, учтенной на счете 09 «Отложенные налоговые активы»;
- *материально-производственные запасы* – по фактической себестоимости;
- *незавершенное производство* – как правило, зависит от типа производства: единичное, серийное, массовое. В единичном производстве его оценивают по фактической производственной себестоимости, в серийном и массовом – по нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости затрат основных материалов и полуфабрикатов;
- *готовая продукция* – по фактической или нормативной производственной себестоимости;
- *товары* – по покупной стоимости;
- *товары отгруженные* – по полной фактической или нормативной себестоимости;
- *расходы будущих периодов* – в сумме фактически произведенных в отчетном периоде;
- *налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям* – в сумме, учтенной по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», не подлежащей вычету (зачету) на отчетную дату;
- *дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через (в течение) 12 месяцев после отчетной даты)* – в сумме, признанной дебиторами;
- *денежные средства* – в сумме фактических остатков по счетам бухгалтерского учета: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» (за исключением депозитных вкладов), 57 «Переводы в пути».

В общем случае *источники формирования имущества отражаются в балансе:*

- *уставной капитал* – в размере, предусмотренном учредительными документами;

- **собственные акции, выкупленные у акционеров**, – в сумме, учетной по счету 81 «Собственные акции (доли)»;
- **добавочный капитал** – в сумме, учетной по счету 83 «Добавочный капитал»;
- **резервный капитал** – в сумме неиспользованных средств резервного капитала;
- **нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)** – в сумме, фактически полученной в отчетном периоде прибыли (убытка);
- **займы и кредиты (долгосрочные и краткосрочные)** – в сумме фактической задолженности с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров;
- **отложенные налоговые обязательства** - в сумме, учтенной на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства»;
- **кредиторская задолженность** - в суммах фактических долгов перед кредиторами;
- **задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов** – в размере остатков непогашенных обязательств хозяйствующего субъекта перед юридическими и физическими лицами, связанных с выплатой дивидендов, процентов по акциям, облигациям, займам и тому подобное;
- **доходы будущих периодов** – в сумме, полученной в отчетном периоде, но относящейся к следующим отчетным периодам;
- **резервы предстоящих расходов** - в сумме неиспользованных средств резервов.

Рекомендуемую Министерством финансов РФ форму бухгалтерского баланса можно дополнять, сокращать или видоизменять ([прил. 25](#)). Однако необходимым условием при этом является сохранение итоговых строк и кодов разделов баланса, представленных в образце.

Порядок формирования показателей бухгалтерского баланса показан в [прил. 26](#).

Бухгалтерский баланс является источником информации, на основе которого раскрывается финансово-хозяйственная деятельность хозяйствующего субъекта. Поэтому среди форм бухгалтерской отчетности бухгалтерский баланс занимает первое (центральное) место: данные баланса можно связывать с данными других форм бухгалтерской отчетности. Для понимания содержащейся в нем информации важно иметь представление не только о структуре бухгалтерского баланса, но и знать основные логические и специфические взаимосвязи между отдельными показателями.

**Внутренние взаимосвязи бухгалтерского баланса** сводятся к следующему:

- сумма всех разделов актива баланса должна быть обязательно равна сумме итогов всех разделов пассива, что связано с сущностью самого баланса;
- размер собственного капитала превышает величину внеоборотных активов;

- величина внеоборотных активов при нормальных условиях функционирования хозяйствующего субъекта должна быть больше суммы заемных средств;
- строение баланса демонстрирует высокую степень аналитичности, которая позволяет установить взаимосвязь между отдельными его статьями по активу и пассиву.

Таким образом, общий обзор содержания бухгалтерского баланса представляет информацию ее пользователям, прежде всего в части финансовой устойчивости собственника.

Авторы обращают внимание, что бухгалтерский баланс как отчетная форма характеризует состояние хозяйственных средств с точки зрения их состава и источников формирования на определенную дату, представляя собой зафиксированный кругооборот капитала. Поэтому вся содержащаяся в нем информация носит моментный (статический) характер и с этой точки зрения является ограниченной. По своей природе бухгалтерский баланс не может содержать сведений об объемах производства валовой или товарной продукции, продажах и многих других важных показателей, имеющих интервальный характер. Однако и того, что содержится в балансе, достаточно, чтобы сделать его основной отчетной формой. Именно бухгалтерский баланс в первую очередь публикуется для создания отчетливого представления о хозяйствующем субъекте и его жизнедеятельности. Что же касается недостающей интервальной (динамической) информации, то она представляется в других формах отчетности.

**Отчет о прибылях и убытках** характеризует финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта за отчетный период.

Значение отчета о прибылях и убытках определяется ролью прибыли как показателя оценки эффективности финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, а также источника финансирования расширенного воспроизводства. На формирование прибыли оказывают воздействие производственные и финансовые факторы, а также содержание учетной политики в области ведения бухгалтерского учета и налогообложения. Показатели финансовых результатов хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта отражают компетентность руководства и качество управленческих решений, поэтому отчет о прибылях и убытках в современной практике рассматривается как источник информации об уровне экономической эффективности финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. Он используется для выявления и анализа тенденций формирования финансовых результатов и оценки управленческих решений за отчетный период.

Существует **пять принципов построения отчета о прибылях и убытках**:

- **принцип расчета финансового результата методом брутто** – предусматривает отражение всех доходов и расходов в полном размере без взаимозачетов статей доходов и расходов.

- **принцип детализации доходов и расходов по видам** – подразделение доходов и расходов отчетного периода определенным образом по видам;
- **принцип построения отчета о прибылях и убытках по областям возникновения** – отражение возникновения затрат в областях производства, управления и сбыта с целью оценки их экономической эффективности;
- **принцип периодизации** – отражение возникших в отчетном периоде доходов и расходов в зависимости от отношения к отчетному периоду;
- **принцип разделения результата** – разделение финансового результата от основной и прочей деятельности с целью экономической оценки хозяйственной деятельности субъекта.

**Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»** согласно методам признания в бухгалтерском учете доходов и расходов **может составляться следующими способами:**

- **методом начисления;**
- **кассовым методом.**

Отчет о прибылях и убытках состоит из двух основных разделов: раздел «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» и раздел «Прочие доходы и расходы», а также включает расшифровку отдельных прибылей и убытков.

В отчете о прибылях и убытках нет показателей, которые касаются причитающихся к уплате налогов и других налоговых платежей в бюджет, кроме показателя о начисленной сумме налога на прибыль.

Все данные в отчете о прибылях и убытках приводятся нарастающим итогом с начала года до отчетной даты, что позволяет вывести динамику финансового результата в сопоставлении с аналогичным предшествующим периодом.

Существенные показатели отчета о прибылях и убытках отражаются отдельно, а несущественные объединяются.

При составлении отчета о прибылях и убытках особое внимание необходимо уделить **управленческим расходам**.

По статье «Управленческие расходы» отражаются общехозяйственные расходы только в том случае, если учетной политикой хозяйствующего субъекта предусмотрено калькулирование усеченной (неполной) себестоимости. Другими словами, статья «Управленческие расходы» заполняется, когда общехозяйственные расходы списываются на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» полностью в том отчетном периоде, в котором они имели место. Если же, в соответствии с учетной политикой, хозяйствующий субъект калькулирует полную себестоимость, то в отчете о прибылях и убытках статья «Управленческие расходы» не заполняется. В этом случае общехозяйственные расходы учитываются по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» пропорционально их доле, что подтверждается следующими корреспонденциями:

- Дт 20 «Основное производство» Кт 26 «Общехозяйственные расходы» - общехозяйственные расходы списаны в основное производство;
- Дт 43 «Готовая продукция» (40 «Выпуск продукции (работ, услуг)») Кт 20 «Основное производство» - оприходована готовая продукция (работы, услуги) по фактической себестоимости;
- Дт 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кт 43 «Готовая продукция» (40 «Выпуск продукции (работ, услуг)») – списана фактическая себестоимость проданной готовой продукции (работ, услуг).

Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» позволяет установить основные элементы, из которых сложилась прибыль (убыток) хозяйствующего субъекта за отчетный период, дать сравнительную оценку их изменений, сопоставив с аналогичным периодом прошлого года.

В [прил. 27](#) представлена рекомендуемая Министерством финансов РФ форма отчета о прибылях и убытках, которую можно дополнять, сокращать или видоизменять. Однако необходимым условием при этом является сохранение итоговых строк и кодов разделов отчета, представленных в образце.

Алгоритм формирования отчета о прибылях и убытках представлен в [прил. 28](#).

Поскольку бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках являются главными отчетными формами бухгалтерской отчетности, то для определения целевой направленности и значения отчета о прибылях и убытках в отчетности необходимо сопоставление этих отчетных форм по ряду позиций.

Результат хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта исчисляется как в бухгалтерском балансе, так и в отчете о прибылях и убытках (принцип двойной записи). Бухгалтерский баланс является отчетом на определенный момент времени, например, на отчетную дату. В самом балансе финансовый результат определяется сравнением собственного капитала в начале и конце отчетного года, включая суммы распределения прибыли (либо исключая уменьшение капитала) и вычитая увеличение капитала в отчетном году. В отчете о прибылях и убытках результат определяется как сальдо доходов и расходов отчетного периода. Следовательно, отчет о прибылях и убытках является отчетом за определенный период времени, например, за отчетный период. Финансовый результат, исчисленный по данным бухгалтерского баланса, совпадает с итогом отчета о прибылях и убытках, так как доходы и расходы являются относящимися к отчетному периоду выплатами и поступившими платежами, с которыми связано изменение сопутствующих активов или пассивов. Например, приобретение основных средств приводит к выплатам, которые отражаются в балансе нейтрально по отношению к результату. Периодизация этих выплат в форме амортизации в период эксплуатации основных средств приводит к затратам, относимым на финансовый результат. Так как с уменьшением первоначальной стоимости станка на сумму начисленной амортизации на счет прибылей и убытков относятся определенные расходы, постольку в балансе и отчете о прибылях и убытках всегда получается в итоге одинаковый финансовый результат.

При исчислении финансового результата в отчете о прибылях и убытках можно объяснить его характер, источники формирования и величину, а влияющие на результат компоненты объединить в определенные группы. Следовательно, отчет о прибылях и убытках способствует в первую очередь достижению цели отчетности.

Бухгалтерский баланс является отражением имущества, обязательств и собственного капитала хозяйствующего субъекта. Отчет о прибылях и убытках как составная часть бухгалтерской отчетности позволяет определить вид, величину и источники формирования финансового результата на основе перечисления расходов. Отчет о прибылях и убытках не только отражает прибыль или убыток как абсолютные величины, но и содержит информацию о доходности и позволяет анализировать составляющие финансового результата.

«Разделение задач» между бухгалтерским балансом и отчетом о прибылях и убытках позволяет говорить о том, что бухгалтерская отчетность хозяйствующего субъекта должна представлять соответствующую фактическому положению дел картину имущественного и финансового положения, а также доходности хозяйствующего субъекта. Таким образом, сведения, необходимые для отображения имущественного и финансового положения, приводятся в бухгалтерском балансе и пояснительной записке, а отчет о прибылях и убытках с разъяснениями в пояснительной записке отражает доходность хозяйствующего субъекта.

Для раскрытия сведений, относящихся к учетной политике хозяйствующего субъекта, и обеспечения пользователей дополнительной информацией, которую нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которая нужна для реальной оценки финансового положения, даются *пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках*.

Целью предоставления приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках является детализация информации, необходимой пользователям для формирования полного и точного представления о финансовом положении и результатах деятельности хозяйствующего субъекта. Пояснения конкретизируют и раскрывают отдельные аспекты финансовой информации, отраженной в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, а также включают в себя всю существенную информацию, не отраженную в основных формах.

Приложения (пояснения) к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках формируются в конце отчетного года и предоставляются в составе итогового (годового) бухгалтерского отчета. Кроме того, по выбору хозяйствующего субъекта, пояснения могут быть представлены и в составе промежуточной отчетности. Информация в пояснениях раскрывается в виде представленных далее отчетных форм.

**Форма № 3 «Отчет об изменениях капитала»** содержит информацию о наличии и изменениях первоначально инвестированного и реинвестированного капитала.

Права собственников хозяйствующего субъекта многочисленны и разнообразны, но для бухгалтерского учета и отчетности наибольший интерес представляют те из них, которые имеют отношение к распределению средств хозяйствующего субъекта (в частности, в связи с его ликвидацией), а также права собственности, то есть права продажи или передачи доли в капитале. Одной из задач бухгалтерского учета и отчетности является раскрытие этих прав.

Трактовка сущности собственного капитала хозяйствующего субъекта опирается на различные теории: теорию собственности, теорию хозяйствующей единицы, теорию остаточного капитала, теорию организации и теорию фондов. Каждая из теорий по-своему отвечает на следующие вопросы: кому и как распределять прибыль; в каком формате представлять структуру капитала в бухгалтерской отчетности?

**Теория собственности** предполагает использование текущей оценки активов и опирается на следующее балансовое уравнение:

$$\text{Актив} - \text{Кредиторская задолженность} = \text{Капитал.}$$

Таким образом, капитал рассматривается как собственность хозяйствующего субъекта, активы - как средства, находящиеся в распоряжении собственника, а кредиторская задолженность - как его обязательства перед кредиторами. Собственность увеличивается благодаря доходам и уменьшается вследствие расходов. Прибыль показывает рост благосостояния собственника, увеличивая его капитал. Дивиденды представляют изъятие капитала.

Теория собственности не в полной мере соответствует корпоративной форме организаций, однако в современных формах отчетности находит широкое применение. Например, чистая прибыль фирмы трактуется как прибыль для акционеров. На ее основе в отчете о прибылях и убытках раскрывают информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию.

**Теория хозяйствующей единицы** основана на предположении, что хозяйствующая единица изолирована от личных интересов собственников и действует отдельно от них. В основе данной теории лежит уравнение:

$$\text{Актив} = \text{Капитал.}$$

Активы в этом случае трактуются как права хозяйствующего субъекта на получение будущих доходов в виде товаров, работ, услуг и иных поступлений, а капитал представляет собой обязательства перед собственниками и кредиторами. Чистая прибыль с позиций хозяйствующей единицы - это остаточный прирост капитала после исключения всех притязаний на прибыль (налога на прибыль и дивидендов). В этом случае налог на прибыль и дивиденды трактуются не как расход, а как распределение прибыли. Доходы - это результат деятельности хозяйствующего субъекта, а расходы - затраты, обеспечившие получение доходов. Такой подход находит отражение при раскры-

тии информации о прибыли в бухгалтерском балансе, где нераспределенная прибыль отражается за вычетом доходов учредителей.

**Теория остаточного капитала** занимает промежуточное место между теорией собственности и теорией хозяйствующей единицы. Остаточный капитал представляет собой одну из разновидностей капитала. Акционеры вносят капитал хозяйствующему субъекту наряду с другими заимодавцами и не рассматриваются как собственники хозяйствующего субъекта. Данная концепция направлена на обеспечение необходимой информацией держателей обыкновенных акций для принятия ими инвестиционных решений. Балансовое уравнение имеет вид:

Актив - Некоторая часть капитала = Остаточный капитал.

«Некоторая часть капитала» включает в себя капитал, вложенный кредиторами и держателями привилегированных акций. Считается, что держатели обыкновенных акций имеют права только на остаточный капитал в прибыли и сумму чистых активов при ликвидации хозяйствующего субъекта.

**Теория организации** рассматривает хозяйствующий субъект как социальное образование, деятельность которого направлена на удовлетворение интересов многих социальных групп, к которым можно отнести, помимо акционеров и кредиторов, работников и клиентов, государственные органы, общественность. С точки зрения бухгалтерской отчетности это означает, что хозяйствующий субъект отвечает за правильность показателей своей деятельности не только перед акционерами и кредиторами, но и перед общественностью. Прибыль трактуется как добавленная стоимость, то есть разность между рыночной ценой реализованной продукции (работ, услуг) и стоимостью товаров, работ, услуг, приобретенных на стороне. Капитал, направленный на поддержание положения хозяйствующего субъекта на рынке, на расширение производства, представляет собой выгоду не только для акционеров, но и для общества.

**Теория фонда** не принимает во внимание персональную взаимосвязь хозяйствующего субъекта и его собственника (как это принято в теории собственности) и не персонализирует хозяйственную единицу. Теория фонда рассматривает хозяйственную единицу, которая носит название «фонд», включающую в себя некоторую совокупность активов и обязательств, а также ограничений, представляющих определенную экономическую деятельность. Теория фонда основана на балансовом уравнении типа:

Активы = Ограничения активов.

Активы представляют собой будущие услуги фонду (хозяйствующей единице), а кредиторская задолженность - ограничения на использование отдельных или всех активов фонда предписываемыми договорными, юридическими, административными и финансовыми соображениями. Инвестированный капитал выступает юридическим и финансовым ограничением на использование средств. Распределение накопленной прибыли представляет собой ограничение, предписанное администрацией.



Концепция фонда используется в отчетности некоммерческих организаций. Понятие прибыли здесь отодвигается на второй план. Центральной формой отчетности становится отчет об использовании средств фонда.

Таким образом, концепция капитала помогает понять и объяснить модели построения отчета об изменениях капитала. Международные стандарты финансовой отчетности однозначно придерживаются теории остаточного капитала. В Российской Федерации в основу отчета об изменениях капитала также положена концепция остаточного капитала.

Отчет об изменениях капитала строится по принципу оборотной ведомости (начальный остаток, поступление, использование и конечный остаток) и содержит три раздела: раздел «Изменение капитала», раздел «Резервы», а также раздел «Справки». В отчете об изменениях капитала на пересечении некоторых строк имеются места, не предназначенные для заполнения.

Порядок заполнения отчета об изменениях капитала может быть различным – как «вдоль», так и «поперек». При любой последовательности действий результат должен быть одинаковым и, что самое главное, он должен совпасть с данными раздела «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса.

Поскольку раздел «Изменение капитала» отчета об изменениях капитала составлен таким образом, что дает возможность проследить изменения капитала начиная с  $(i - 2)$ -го по отношению к отчетному году  $i$  с учетом событий после отчетной даты, приводящих к изменению капитала. Для заполнения показателей понадобится отчетность за предыдущий  $(i - 1)$ -й год, так как в ней имеются данные за  $(i - 2)$ -й год.

При заполнении формы «по столбцам» можно использовать следующую методику:

- 1) начальное значение – данные за  $(i - 2)$ -й год;
- 2) описание событий, происходивших в  $(i - 1)$ -м году, то есть в предыдущем году:
  - изменения в сторону увеличения;
  - изменения в сторону уменьшения;
- 3) описание изменений, которые произошли за отчетный год:
  - изменения в сторону увеличения;
  - изменения в сторону уменьшения.

Этот алгоритм применим ко всем столбцам первого раздела рассматриваемой формы, причем в том случае, когда по строке записано событие, которое для данного столбца не имеет смысла, соответствующая ячейка в бланке перечеркнута знаком «X».

Как и во всех остальных формах, уменьшение отражается в круглых скобках.

Проверить правильность заполнения первого раздела данной формы достаточно легко: «Итого» по строке должно совпадать с «Итого» по разделу III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса.

Можно отметить, что в данном разделе представлены данные, позволяющие провести анализ и выявить факторы, под влиянием которых произошли изменения капитала.

При раскрытии информации о собственном капитале следует руководствоваться концепцией остаточного подхода к определению его величины, как предусмотрено Гражданским кодексом РФ и международными стандартами бухгалтерского учета. Согласно данному подходу величина собственного капитала характеризуется стоимостью его чистых активов.

**Чистые активы** – это стоимость имущества, свободного от долговых обязательств.

Расчет чистых активов осуществляется по балансу на основании балансовой стоимости активов и пассивов, которая может не совпадать с их рыночной стоимостью. Поэтому величина собственного капитала (чистых активов) рассматривается в широком смысле, как запас прочности в случае неэффективности деятельности хозяйствующего субъекта в будущем и является определенной гарантией защиты интересов кредиторов.

Показатель чистых активов имеет важное юридическое и экономическое значение.

С экономической точки зрения стоимость чистых активов позволяет отследить наличие имущества, подлежащего распределению между учредителями в случае ликвидации хозяйствующего субъекта. С юридической точки зрения показатель чистых активов позволяет контролировать возможность хозяйствующего субъекта отвечать по обязательствам перед учредителями и кредиторами.

Показатель «стоимости чистых активов» имеет большое значение для характеристики финансового положения хозяйствующего субъекта, он указывает на финансовую устойчивость хозяйствующего субъекта, на обеспеченность собственными средствами.

Кроме того, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала и зарегистрировать его уменьшение в установленном порядке. Если стоимость чистых активов общества становится меньше определенного законодательством минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации. Аналогичный порядок предусмотрен и для унитарных предприятий, основанных на праве хозяйственного ведения: если по окончании финансового года стоимость чистых активов предприятия окажется меньше размера уставного фонда, орган, уполномоченный создавать такие предприятия, обязан произвести в установленном порядке уменьшение уставного фонда; если стоимость чистых активов становится меньше размера, определенного законодательством, предприятие может быть ликвидировано по решению суда.

Раздел II «Резервы» отчета об изменениях капитала представляет собой таблицу, по строкам которой отражается информация за два года как о резер-

вах, образованных в соответствии с законодательством, так и о резервах, образованных в соответствии с учредительными документами.

По столбцам таблицы отражается изменение этих резервов, то есть «Остаток», «Поступило», «Использовано», «Остаток».

Данную часть отчета об изменениях капитала можно условно поделить на четыре части:

- резервы, образованные в соответствии с законодательством;
- резервы, образованные в соответствии с учредительными документами;
- оценочные резервы;
- резервы предстоящих расходов.

Особенностью формирования показателей данного раздела является то, что остатки на начало отчетного года приводятся в сумме резервов, образованных в конце предыдущего года в соответствии с установленным порядком и принятой учетной политикой хозяйствующего субъекта.

Отчет об изменениях капитала завершает справка, в которой приводятся чистые активы, рассчитанные по состоянию на начало и на конец года.

Справочно в данном разделе также о направлениях поступлений из бюджета и внебюджетных фондов на две цели: на расходы по обычным видам деятельности и на капитальные вложения во внеоборотные активы. Эти данные приводятся хозяйствующим субъектом за отчетный и предыдущий годы. Если хозяйствующий субъект получает целевые средства из бюджета или внебюджетных фондов на цели, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, то эти данные также следует отразить справочно в отчете об изменениях капитала.

Алгоритм формирования показателей отчета об изменениях капитала представлен [в прил. 29](#).

**Отчет о движении денежных средств** – это динамический отчет, в котором методами балансовых обобщений определенных хозяйственных операций отчетного периода раскрывается в существенных аспектах поступление и выбытие реальных финансовых средств. В сравнении с бухгалтерским балансом и отчетом о прибылях и убытках он ориентирован на раскрытие для внешних пользователей бухгалтерской отчетности дополнительных сведений о финансовом положении хозяйствующего субъекта, которые не могут быть прямо или косвенно получены из каких-либо других составных частей бухгалтерской отчетности.

В частности, форма № 4 «Отчет о движении денежных средств» содержит следующую информацию о деятельности хозяйствующего субъекта:

- способность погашения краткосрочных обязательств и поддержание платежеспособности на перспективу;
- источники притока денежных средств;
- способы аккумулирования денежных средств на расширение деловой активности;

- причины расхождения между суммой чистой прибыли и суммой поступления денежных средств (наличие бухгалтерской прибыли при дефиците денежной наличности).

Кроме указанных целей, данные отчета о движении денежных средств широко используются в оценке оборачиваемости активов, в создании моделей дисконтирования инвестиций и будущих экономических выгод, в оценке оптимальных остатков денежных средств. В современных условиях хозяйствования бюджеты и сметы денежных средств являются одной из наиболее важных норм планирования бизнеса.

Отчет о движении денежных средств позволяет не только увязать между собой балансовые суммы остатков денежных средств с суммами оборотов денежной массы, но и в существенных аспектах раскрыть источники и характер денежных оборотов хозяйствующего субъекта, влияние этих оборотов на финансовое положение хозяйствующего субъекта, охарактеризовать эффективность оборота денежного капитала.

Объектом обобщения информации в форме № 4 «Отчет о движении денежных средств» являются денежные средства хозяйствующего субъекта и их эквиваленты, находящиеся на счетах в банках и в кассе. Поступление и выбытие денежных средств и их эквивалентов образуют денежные потоки организации, которые раскрываются в отчете о движении денежных средств нарастающим итогом с начала года.

При формировании показателей отчета о движении денежных средств денежные потоки классифицируются по трем группам, соответствующим разным видам деятельности организации:

- текущей;
- инвестиционной;
- финансовой.

Данная информация необходима инвесторам, акционерам и кредиторам хозяйствующего субъекта, поскольку результаты по каждому из направлений формирования и использования денежных средств позволяют пользователям отчетной информации оценить способность хозяйствующего субъекта адаптироваться к меняющимся условиям коммерческой деятельности, погашать банковские ссуды, выплачивать дивиденды и делать новые капитальные вложения без использования внешних источников.

**Текущая деятельность** – это деятельность организации, являющаяся основным источником ее доходов, то есть деятельность, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности. Денежными потоками от текущей деятельности могут быть: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг; оплата приобретенных сырья, материалов, товаров, работ и услуг; выплаты работникам по оплате труда; другие поступления и выплаты, связанные с осуществлением договоров по поставкам и продажам.

**Инвестиционной деятельностью** считается деятельность организации, связанная с приобретением и продажей внеоборотных активов (земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов), а также осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера, то есть финансовых вложений, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

**Финансовая деятельность** определяется как операции, связанные с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытие ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т.п.

При составлении отчета о движении денежных средств в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в каждой из них должна быть приведена расшифровка, раскрывающая фактическое поступление и использование денежных средств по направлениям деятельности. Размежевание денежных потоков по видам деятельности связано с различиями в требованиях, предъявляемых к отчетной информации пользователями. В текущей деятельности важно оценить возможность организации генерировать денежные средства на поддержание хозяйственного процесса и выявить тенденции увеличения оборотов от продаж продукции (работ, услуг), вызванные наращиванием производственных мощностей. Денежные средства, направленные на инвестиционную деятельность, показывают, насколько будущие производственные мощности смогут поддерживать сложившийся уровень текущей (основной) деятельности и обеспечивать заданные уровни рентабельности и ликвидности. Информация о денежных потоках финансового характера представляет интерес с точки зрения будущих претензий собственников и кредиторов организации на денежные потоки, генерируемые организацией.

Данные о движении денежных средств приводятся не только за отчетный период, но и за предыдущий год.

Поскольку поступления денежных средств от текущей деятельности определяют возможности организации по ее дальнейшему существованию и развитию, то в структуре отчета о движении денежных средств денежные потоки текущей деятельности являются определяющими. Величину денежных потоков текущей деятельности можно рассчитать двумя методами:

- прямым;
- косвенным.

При **прямом методе расчета** денежные потоки текущей деятельности определяются как разность между поступлением денежных средств по всем основным группам доходов (выручка от продажи, поступления процентов за предоставленный коммерческий кредит и других доходов, связанных с осуществлением договоров продажи) и расходами, связанными с их выплатой (оплата счетов поставщиков, выплаты заработной платы персоналу, уплаченный налог на прибыль и другие расходы, связанные с текущей деятельностью). Если итоговый результат расчета представляет выбытие денежных

средств, то это, как правило, свидетельствует о том, что организация не может эффективно осуществлять свою деятельность.

При *косвенном методе расчета* отправной точкой расчета является величина прибыли до налогообложения за отчетный период, которую корректируют, прибавляя все расходы, не связанные с движением средств (например, амортизационные отчисления), и вычитая все доходы, не связанные с денежными потоками (например, исключаются доход от инвестиций, суммы уменьшения оценочных резервов, которые первоначально были отнесены на увеличение финансовых результатов).

При составлении отчета о движении денежных средств наиболее предпочтительным является использование прямого метода. Поскольку в данном случае обеспечиваются не только раскрытие значимых источников поступления денежных средств и направлений их расходования, но и связь с данными бухгалтерских регистров, содержащих информацию о денежных средствах, которые получены в ходе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, а также возможность расширения объема информации за счет детализации расшифровок по данным аналитического учета.

Авторы обращают внимание, что, согласно действующему бухгалтерскому законодательству, в Российской Федерации разрешается использовать только прямой метод расчета величины денежных потоков текущей деятельности.

В отчете о движении денежных средств их движение отражается по строкам. Каждая группа строк, посвященных отдельному виду деятельности, заканчивается *показателем чистых денежных средств по виду деятельности*. Данный показатель рассчитывается как разность между доходами от вида деятельности и суммой средств, направленных на реализацию данного вида деятельности.

Необходимо заметить, что в отчете о движении денежных средств, как и в остальных формах, вычитаемые значения (расходы) показываются в круглых скобках.

При наличии (движении) денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности, то есть на 31.12 отчетного года (соответственно, и предыдущего). Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета.

Порядок формирования показателей отчета о движении денежных средств представлен в [прил. 30](#).

*Форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»* является расшифровкой отдельных статей баланса, поясняющей наличие и движение отдельных видов средств и источников их образования. Информация, содержащаяся в данной форме, дополняя бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, позволяет провести достаточно детальный анализ финансового

состояния хозяйствующего субъекта и увидеть движение средств и их источников за отчетный период. Другими словами, информация, содержащаяся в приложении к бухгалтерскому балансу, предназначена для анализа деятельности хозяйствующего субъекта по разным направлениям.

Приложение к бухгалтерскому балансу состоит из разделов, в которых более подробно раскрываются некоторые статьи актива и пассива бухгалтерского баланса. В этих разделах отражаются:

- состав нематериальных активов;
- состав и движение основных средств;
- движение доходных вложений в материальные ценности;
- расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- финансовые вложения;
- дебиторская и кредиторская задолженность;
- расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат);
- обеспечения;
- государственная помощь.

Отдельные показатели, включенные в рекомендованный Министерством финансов РФ образец формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», могут представляться в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включаться в пояснительную записку.

Порядок формирования показателей формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» в табличной форме представлен в [прил. 31](#).

**Отчет о целевом использовании полученных средств** предназначен для некоммерческих организаций, в том числе общественных организаций и объединений и их структурных подразделений, которые осуществляют свою деятельность в соответствии со сметами.

Структура формы № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств» следующая:

- остаток средств на начало года;
- поступило средств;
- использовано средств;
- остаток на конец года.

Для обеспечения целей анализа информация представлена как за отчетный, так и за предыдущий год.

Органы статистики считают эту информацию очень важной, поэтому закодировали всю форму.

Алгоритм формирования формы № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств» представлен в [прил. 32](#).

Кроме указанных форм важной частью пояснений является **пояснительная записка**.

Представляя текстовую часть бухгалтерской отчетности, пояснительная записка призвана дополнить и уточнить информацию о данных, подле-

жащих раскрытию, и не нашедших отражения в других формах бухгалтерской отчетности, с целью получения более полной информации о финансовом положении хозяйствующего субъекта, финансовых результатах его деятельности и изменениях в финансовом положении. Пояснительная записка дополняет информацию путем числовых расшифровок, сопровождающих наиболее существенные статьи отчетности. При этом числовые расшифровки должны быть достаточными для выполнения в бухгалтерской отчетности требований существенности и сопоставимости.

Требование сопоставимости должно распространяться только на существенные статьи отчетности, так как приведение к сопоставимому виду несущественных статей нарушает принцип рациональности учетной информации (затраты на составление информации не должны быть больше прибыли от ее использования).

Уточнение данных предполагает формирование и представление текстовых комментариев к числовым данным, включенным в основные формы отчетности и приложения к ним. Уточнение в большей степени связано с требованием достоверности бухгалтерской отчетности и в меньшей - с требованиями существенности и сопоставимости.

Пояснительная записка формируется хозяйствующим субъектом исходя из особенностей его деятельности, а также возможности представления более подробной информации и утверждается в составе учетной политики. При выборе способа формирования пояснительной записки информацию дифференцируют между разными составляющими пояснений.

Разделы пояснительной записки могут соответствовать разделам форм отчетности либо задачам пояснительной записки. Можно сгруппировать информацию по иным признакам: влиянию на динамику развития организации, подсистемам системы управления, видам деятельности и т.д.

Минимально допустимый объем сведений, которые должны быть включены в пояснительную записку, основан на двух предположениях:

- раскрытие информации должно быть обязательным для всех хозяйствующих субъектов, вне зависимости от организационно-правовой формы, осуществляемых видов деятельности, объемов проводимых операций;
- пояснительная записка должна быть составлена с соблюдением общих требований к порядку формирования показателей бухгалтерской отчетности - достоверности, существенности. Требование сравнимости (сопоставимости) в данном случае не выполняется для вновь созданных, а также реорганизованных в некоторых случаях хозяйствующих субъектов.

Пояснительная записка является обязательной частью годовой бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ.

Макет пояснительной записки представлен в [прил. 33](#).



## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

### *Список документов*

Гражданский кодекс РФ (части первая и вторая).

1. Налоговый кодекс РФ (части первая и вторая).
2. Трудовой кодекс РФ.
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
4. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 года № 129-ФЗ.
5. Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 года № 119-ФЗ.
6. Федеральный закон РФ «Об электронной цифровой подписи» от 10.01.2002 года № 1-ФЗ.
7. Федеральный закон РФ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» от 27.07.2006 года № 149-ФЗ.
8. Федеральный закон РФ «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 08.08.2001 года № 128-ФЗ.
9. Федеральный закон РФ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24.07.2007 года № 209-ФЗ.
10. Федеральный закон РФ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 15.12.2001 года № 167-ФЗ.
11. Федеральный закон РФ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 года № 125-ФЗ.
12. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 года № 34н.
13. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 09.12.1998 года № 60н.
14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 20.12.1994 года № 167.
15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27.11.2006 года № 154н.
16. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 года № 43н.
17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 года № 44н.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 года № 26н.
19. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 25.11.1998 года № 56н.
20. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 28.11.2001 года № 96н.
21. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 года № 32н.
22. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 года № 33н.
23. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 13.01.2000 года № 5н.
24. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27.01.2000 года № 11н.
25. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 года № 92н.
26. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 года № 91н.
27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 02.08.2001 года № 60н.
28. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 02.07.2002 года № 66н.
29. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 года № 115н.
30. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 года № 114н.
31. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 года № 126н.

32. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03): утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24.11.2003 года № 105н.
33. Приказ Министерства финансов РФ от 31.10.2000 года «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению».
34. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Министерства финансов РФ от 22.07.2003 года № 67н.
35. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Утверждено Министерством финансов СССР 29.07.1983 года № 105.
36. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию: утверждены приказом Министерства финансов РФ от 21.03.2000 года № 29н.
37. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 года № 49.
38. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: утверждены приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 года № 119н.
39. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды: утверждены приказом Министерства финансов РФ от 26.12.2002 года № 135н.
40. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13.10.2003 года № 91н.
41. Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства: Письмо Министерства финансов СССР от 08.03.1960 года № 63.
42. Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций: Письмо Министерства финансов СССР от 06.06.1960 года № 176.
43. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Особенности аудита малых экономических субъектов»: одобрено комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 года, протокол № 1.
44. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: утверждена постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 года № 283.
45. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: одобрена приказом Министерства финансов РФ от 01.07.2004 года № 180.

*Учебная литература*

1. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2006.
2. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 1999.
3. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002.
4. Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: Экзамен, 2005.
5. Бухгалтерская (финансовая) отчетность / Под ред. проф. В.Д. Новодворского. – М.: ИНФРА-М, 2003.
6. Вахрушина М.А. Управленческий учет: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2002.
7. Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: Эксмо, 2006.
8. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: Проспект, 2004.
9. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: АУДИТ, 1998.
10. Ерофеева В.А., Клушанцева Г.В., Кемтер В.Б. Бухгалтерский учет с элементами налогообложения: Учебник. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2004.
11. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник. – М.: ЮНИТИ, 2002. Комментарий к новому Плану счетов бухгалтерского учета / Под ред. А.С. Бакаева. – М.: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2001.
12. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета. – М., 2003.
13. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет в организациях: Производственное издание. – М.: Финансы и статистика, 2006.
14. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 2003.
15. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учебник. – М.: Проспект, 2006.
16. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 1998.
17. Куттер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004.
18. Любушин Н.П., Жаринов В.В., Бородин Н.В. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
19. Медведев М.Ю. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Омега-Л, 2007.
20. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
21. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2004.

22. Никитин В.М., Никитина Д.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. - М.: Дело и Сервис, 2004.
23. Подольский В.И. Аудит: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.
24. Попова Л.В., Маслов Б.Г., Маслова И.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: Дело и Сервис, 2006.
25. Пятов М.Л. Правовые основы бухгалтерского учета: практическое руководство. – М.: Эксмо, 2006.
26. Рогуленко Т.М., Харьков В.П. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2005.
27. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996.
28. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: Научное издание. – М.: Финансы и статистика, 2000.
29. Соколова Е.С. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: ФБК – ПРЕСС, 2002.
30. Справочник корреспонденций счетов бухгалтерского учета / Под ред. А.С. Бакаева. – М.: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2002.
31. Сугаипова И.В. Бухгалтерская финансовая отчетность. – Ростов н/Д: Феникс, 2004.
32. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие / Под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Юристъ, 2001.
33. Харченко О.Н. Практикум по теории бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2005.
34. Хендриксон Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета/Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2000.
35. Шатунова Г.А., Корнеева Т.А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: ФБК – ПРЕСС, 2005.
36. Шеремет А.Д. Суйц В.П. Аудит: Учебник. – М.: Инфра-М, 2002.
37. Шеремет А.Д. Управленческий учет: Учебное пособие. – М.: ФБК – ПРЕСС, 2002.
38. [www.ipbr.ru](http://www.ipbr.ru)
39. [www.klerk.ru](http://www.klerk.ru)
40. [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)
41. [www.garant.ru](http://www.garant.ru)
42. [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)
43. [www.buhgalteria.ru](http://www.buhgalteria.ru)

*Периодические издания:* «Бухгалтерский учет», «Главбух», «Консультант», «Консультант бухгалтера», «Экономика и жизнь», «Аудит и налогообложение», «Аудит», «Аудитор», «Налоговый вестник» и другие.

# ПРИЛОЖЕНИЯ



*Характеристика организационно-правовых форм юридических лиц*

ОПФ	Отличительные признаки	Учредительный документ	Число участников		Участниками могут быть	Ответственность участников	Цель создания	Минимальный размер первоначально инвестированного капитала
			минимальные ограничения	максимальные ограничения				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Открытое акционерное общество	Уставный капитал общества разделен на определенное число акций. Участники общества могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров. Общество вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и осуществлять их свободную продажу	Устав	Запрещено иметь в качестве единственного учредителя другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица	Нет ограничений	Физические и/или юридические лица, а также государственные органы и органы местного самоуправления (если установлено законодательно)	Акционеры не отвечают по обязательствам общества и несут риск убытков, связанных с его деятельностью, в пределах стоимости принадлежащих им акций	Получение прибыли и распределение ее между участниками	1000 МРОТ
Закрытое акционерное общество	Уставный капитал общества разделен на определенное число акций. Акции общества распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц. Общество не вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции либо иным образом предлагать их для приобретения неограниченному кругу лиц	Устав	Запрещено иметь в качестве единственного учредителя другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица	Не может быть более 50	Физические и/или юридические лица	Акционеры не отвечают по обязательствам общества и несут риск убытков, связанных с его деятельностью, в пределах стоимости принадлежащих им акций	Получение прибыли и распределение ее между участниками	100 МРОТ
Общество с ограниченной ответственностью	Уставный капитал разделен на доли определенных учредительными документами размеров. Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе.	Устав. Учредительный договор	Может быть учреждено одним лицом, которое становится его единственным участником. Общество не может иметь в качестве	Не может быть более 50	Физические и/или юридические лица	Участники общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов.	Предпринимательская деятельность	100 МРОТ

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	<p>Общество несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. Общество не отвечает по обязательствам своих участников. Общество может создавать филиалы и открывать представительства по решению общего собрания участников общества.</p> <p>Общество может иметь дочерние и зависимые хозяйственные общества с правами юридического лица. Действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли. Общество может создавать резервный фонд и иные фонды. Общество вправе размещать облигации и иные эмиссионные ценные бумаги. Участник общества вправе в любое время выйти из общества независимо от согласия других его участников или общества. Общество выплачивает выходящему участнику действительную стоимость его доли. Общество не вправе выпускать акции</p>		<p>единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица</p>			<p>Участники общества, внесшие вклады в уставный капитал общества не полностью, несут солидарную ответственность по его обязательствам в пределах стоимости неоплаченной части вклада каждого из участников общества</p>		
<p>Общество с дополнительной ответственностью</p>	<p>Уставный капитал разделен на доли определенных учредительными документами размеров. Общество не вправе выпускать акции</p>	<p>Устав; Учредительный договор</p>	<p>Может быть учреждено одним лицом, которое становится его единственным участником. Общество не может иметь в качестве</p>	<p>Не может быть более 50</p>	<p>Физические и/или юридические лица</p>	<p>Участники общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех кратном</p>	<p>Предпринимательская деятельность</p>	<p>100 МРОТ</p>



1	2	3	4	5	6	7	8	9
			единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица			размере к стоимости их вкладов. При банкротстве одного из участников его ответственность по обязательствам общества распределяется между остальными участниками пропорционально их вкладам		
Полное товарищество	Складочный капитал разделен на доли. Имущество, созданное за счет вкладов участников, а также произведенное или приобретенное хозяйственным товариществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на праве собственности. В деятельности и управлении присутствует личное участие всех товарищей. Предпринимательская деятельность осуществляется от имени полного товарищества - юридического лица	Учредительный договор	Более одного участника	Нет ограничений	Индивидуальные предприниматели, коммерческие организации, если они не являются участниками других полных товариществ или товариществ на вере	Участники несут субсидиарную ответственность своим имуществом по обязательствам товарищества	Предпринимательская деятельность	Не определен законодательно
Товарищество на вере (командитное товарищество)	Складочный капитал разделен на доли. Имущество, созданное за счет вкладов участников, а также произведенное или приобретенное хозяйственным товариществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на праве собственности. Полные товарищи управляют обществом. Вкладчики практически не участвуют в управлении	Учредительный договор	Один полный товарищ и один вкладчик	Нет ограничений	Полные товарищи - индивидуальные предприниматели, коммерческие организации; вкладчики - граждане и юридические лица. Не могут быть участниками других полных товариществ или товариществ на вере	Полные товарищи несут субсидиарную ответственность своим имуществом по обязательствам товарищества. Риск вкладчиков ограничен только суммой вклада	Предпринимательская деятельность	Не определен законодательно

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Производственный кооператив	<p>Имущество кооператива образуется за счет паев, размер которых предусмотрен в уставе кооператива. Член кооператива должен принимать участие личным трудом в деятельности кооператива либо внести дополнительный пай (размер определен уставом). Возможно создание неделимого фонда, который используется для достижения целей, определенных уставом кооператива. Имущество неделимого фонда не включается в пай членов кооператива. Кооператив не вправе выпускать акции. Пай может быть продан не члену кооператива только с согласия остальных членов. При приобретении пая члены кооператива имеют преимущество. Каждый член кооператива имеет 1 голос на общих собраниях кооператива вне зависимости от размера пая. Прибыль распределяется в соответствии с личным трудовым участием члена кооператива и с учетом внесенного паевого взноса</p>	Устав	Не менее пяти участников	Нет ограничений	Граждане РФ и иностранных государств, достигшие возраста 16 лет. Если предусмотрено учредительными документами, то в его деятельности могут принимать участие юридические лица	Субсидиарная ответственность членов кооператива по его обязательствам определяется в порядке, предусмотренным уставом	Для осуществления производственной или хозяйственной деятельности.	Не определен законодательно

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Государственное унитарное предприятие	<p>Унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на имущество, закрепленное за ней собственником.</p> <p>Имущество унитарного предприятия принадлежит на праве собственности Российской Федерации, субъекту РФ.</p> <p>От имени РФ или субъекта РФ права собственника имущества унитарного предприятия осуществляют органы государственной власти РФ или субъекта РФ в рамках их компетенции, установленной актами, определяющими статус этих органов.</p> <p>Имущество унитарного предприятия принадлежит ему на праве хозяйственного ведения или на праве оперативного управления, является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками унитарного предприятия.</p> <p>Унитарное предприятие не вправе создавать в качестве юридического лица другое унитарное предприятие путем передачи ему части своего имущества (дочернее предприятие).</p> <p>Унитарное предприятие может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные</p>	Устав	Один учредитель (РФ или субъект РФ)	Один учредитель (РФ или субъект РФ)	Российская Федерация, субъекты РФ	<p>Унитарное предприятие несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом.</p> <p>Унитарное предприятие не несет ответственность по обязательствам собственника его имущества</p>	<p>Осуществление деятельности для решения социальных задач; выполнение работ, оказание услуг для нужд субъекта муниципального образования; осуществление отдельных видов деятельности, ведение убыточных производств и другие цели, предусмотренные п. 4 статьи 8 Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»</p>	5000 МРОТ

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	<p>неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.</p> <p>Унитарное предприятие должно иметь самостоятельный баланс</p>							
Муниципальное унитарное предприятие	<p>Коммерческая организация; не наделена правом собственности на имущество, закрепленное за ней собственником.</p> <p>Имущество предприятия принадлежит на праве собственности муниципальному образованию</p>	Устав	Только один учредитель (муниципальное образование)	Только один учредитель (муниципальное образование)	Муниципальное образование	Предприятие отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом	<p>Осуществление деятельности для решения социальных задач; выполнение работ, оказание услуг для нужд субъекта муниципального образования; осуществление отдельных дотируемых видов деятельности, ведение убыточных производств и другие цели, предусмотренные п. 4 статьи 8 Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»</p>	1000 МРОТ
Потребительский кооператив	<p>Объединения его членами имущественных паевых взносов. Доходы от предпринимательской деятельности в соответствии с законом и уставом распределяются между его членами. Обязанность в течение 3 месяцев после утверждения ежегодного баланса покрыть образовавшиеся убытки путем дополнительных взносов</p>	Устав	Нет ограничений	Нет ограничений	Граждане и юридические лица	Члены несут солидарную ответственность по обязательствам в пределах невнесенной части дополнительного взноса каждого из членов кооператива	Удовлетворение материальных и иных потребностей участников	—
Общественные организации и объединения (кроме	Добровольное, самоуправляемое формирование, созданное по инициативе граждан.	Устав	Не менее трех учредителей	Нет ограничений	Физические и юридические лица, иностранные	Участники не отвечают по обязательствам организаций, в	Защита общих интересов и достижения уставных целей	—

1	2	3	4	5	6	7	8	9
политических партий)	<p>Реализуется право граждан на объединение. Решение о создании, утверждении устава принимается на съезде или общем собрании</p> <p>Участники не сохраняют прав на переданное ими этим организациям в собственность имущество, в том числе на членские взносы</p>				граждане и лица без гражданства законно находящиеся на территории РФ	<p>которых участвуют в качестве их членов.</p> <p>Имеют права и несут обязанности в соответствии с Уставом</p>		
Общественные организации и объединения - политические партии	<p>Деятельность организуется на принципах добровольности, равноправия, самоуправления, законности и гласности.</p> <p>Информация об их учредит и программных документах является общедоступной.</p> <p>Вправе осуществлять свою деятельность на всей территории РФ</p> <p>Должна иметь программу, определяющую принципы деятельности, ее цели и задачи, методы реализации идей и решения задач</p>	Устав	<p>Не менее 50000 членов, более чем в половине субъектов РФ политическая партия должна иметь региональные отделения численностью не менее 500 членов</p>	Нет ограничений	Граждане РФ, достигшие 18 лет, дееспособные, не являющиеся членами других политических партий	Участники не отвечают по обязательствам организаций, в которых участвуют в качестве их членов	Участие граждан РФ в политической жизни общества посредством формирования и выражения их политической воли, участия в общественных и политических акциях, в выборах и референдумах, а также в целях представления интересов граждан в органах государственной власти и органах местного самоуправления	—
Религиозные организации и объединения	<p>Реализуют права человека на свободу совести и свободу вероисповедания.</p> <p>Не участвуют в деятельности государства и политических партий.</p> <p>Участники не сохраняют прав на переданное ими этим организациям в собственность имущество</p>	Устав	<p>Местная религиозная организация – не менее 10 граждан РФ, объединенные в религиозную группу, существующую на данной территории не менее 15 лет.</p> <p>Централизованная религиозная организация – не менее 3 местных</p>	Нет ограничений	Учредители - граждане РФ	Участники не отвечают по обязательствам организаций, в которых участвуют в качестве их членов	Совместное исповедание и распространение веры: вероисповедание, совершение религиозных обрядов и церемоний, обучение религии и религиозное воспитание	—

1	2	3	4	5	6	7	8	9
			религиозных организаций одного вероисповедания					
Фонд	Некоммерческая организация; не имеет членства; создается на основе добровольных имущественных взносов. Имущество, переданное фонду его учредителями, является собственностью фонда	Устав	Нет ограничений. Может быть учреждена одним лицом	нет ограничений	Физические и/или юридические лица	Учредители не отвечают по обязательствам созданного ими фонда, а фонд не отвечает по обязательствам своих учредителей	Социальные, благотворительные, культурные, образовательные или иные общественно полезные цели	—
Государственная корпорация	Создается на основании федерального закона. Учреждается РФ на основе имущественного взноса. Имущество, переданное государственной корпорации является ее собственностью	Не требуется	—	—	Российская Федерация	Не отвечает по обязательствам РФ, а РФ не отвечает по обязательствам государственной корпорации, если законом не предусмотрено иное	Осуществление социальных, управленческих и иных общественно полезных функций	—
Некоммерческие партнерства	Основана на членстве. Имущество, переданное некоммерческому партнерству является собственностью партнерства. Вправе осуществлять п/п деятельность, соответствующую целям для достижения которых оно создано	Устав, учредители вправе заключить также учредительный договор	Нет ограничений	Нет ограничений	Граждане и (или) юридические лица	Члены некоммерческого партнерства не отвечают по его обязательствам, а некоммерческое партнерство не отвечает по обязательствам своих членов	Содействие ее членам в осуществлении деятельности, направленной на достижение общественных благ	—
Учреждения	Учреждением признается организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемая им полностью или частично	Решение собственника о создании учреждения и устав, утвержденный собственником	Нет ограничений	Нет ограничений	Нет ограничений	Учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При их недостаточности субсидиарную ответственность по обязательствам учреждения несет его собственник	Учреждение создается для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера	—

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Автономная некоммерческая организация	Некоммерческая организация; не имеет членства; создается на основе добровольных имущественных взносов. Имущество, переданное организации ее учредителями, является собственностью организации	Устав, учредители вправе заключить также учредительный договор	нет ограничений. Может быть учреждена одним лицом	нет ограничений	Физические и/или юридические лица	Учредители не отвечают по обязательствам созданной ими автономной некоммерческой организации, а она не отвечает по обязательствам своих учредителей	предоставление услуг в области образования, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта и иных услуг	—
Объединения юридических лиц (ассоциации и союзы)	<p>Коммерческие организации могут по договору между собой создавать объединения в форме ассоциаций или союзов, являющихся</p> <p>некоммерческими организациями.</p> <p>Если по решению участников на ассоциацию (союз) возлагается ведение предпринимательской деятельности, такая ассоциация (союз) преобразуется в хозяйственное общество или товарищество в порядке, предусмотренном ГК РФ, либо может создать для осуществления предпринимательской деятельности хозяйственное общество или участвовать в таком обществе.</p> <p>Некоммерческие организации могут добровольно объединяться в ассоциации (союзы) некоммерческих организаций. Ассоциация (союз) некоммерческих организаций является некоммерческой организацией. Члены ассоциации (союза) сохраняют свою самостоятельность и права юридического лица</p>	Учредительный договор, подписанный ее членами, и утвержденный ими устав	Нет ограничения	Нет ограничения	<p>Либо только коммерческие организации, либо НКО,</p> <p>граждане не могут быть участниками</p>	<p>Ассоциация (союз) не отвечает по обязательствам своих членов. Члены ассоциации (союза) несут</p> <p>субсидиарную ответственность по обязательствам этой ассоциации (союза) в размере и в порядке, предусмотренных ее учредительными документами</p>	<p>Координация предпринимательской деятельности членов, а также представления и защиты общих</p> <p>имущественных интересов</p>	—

Организация бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения хозяйствующими субъектами – юридическими лицами

Система налогообложения	Организация бухгалтерского учета (учета доходов и расходов)	Бухгалтерская отчетность*	Налоговая отчетность*
1	2	3	4
Общий режим налогообложения	Традиционные формы бухгалтерского учета	Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок составления и представления бухгалтерской отчетности, являются: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Федеральный закон РФ от 21.11.1996 года № 129-ФЗ;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 года № 43н;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 года № 67н;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 года № 64н.</li> </ul> В состав бухгалтерской отчетности в общем случае включаются:	Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок составления и представления налоговой отчетности, являются: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая);</li> <li>• Федеральный закон РФ от 15.12.2001 года № 167-ФЗ;</li> <li>• Федеральный закон РФ от 24.07.1998 года № 125-ФЗ.</li> </ul> В состав налоговой отчетности в общем случае включаются:
	Упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета	<ul style="list-style-type: none"> <li>• форма № 1;</li> <li>• форма № 2;</li> <li>• форма № 3;</li> <li>• форма № 4;</li> <li>• форма № 5;</li> <li>• форма № 6;</li> </ul> • пояснительная записка; • аудиторское заключение; • сопроводительная записка	<ul style="list-style-type: none"> <li>• налоговая декларация по налогу на прибыль организаций;</li> <li>• налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость;</li> <li>• налоговая декларация (расчет авансовых платежей) по единому социальному налогу для налогоплательщиков (лиц), производящих выплаты физическим лицам;</li> <li>• декларация (расчет авансовых платежей) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам;</li> <li>• форма 4-ФСС РФ «Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования российской Федерации»;</li> <li>• налоговая декларация по налогу на имущество организаций (налоговый расчет по авансовому платежу)</li> </ul>
	Простая форма бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• форма № 1;</li> <li>• форма № 2;</li> <li>• форма № 3;</li> <li>• форма № 4;</li> <li>• форма № 5;</li> <li>• форма № 6;</li> </ul> • пояснительная записка; • аудиторское заключение; • сопроводительная записка	<ul style="list-style-type: none"> <li>• налоговая декларация по налогу на прибыль организаций;</li> <li>• налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость;</li> <li>• налоговая декларация (расчет авансовых платежей) по единому социальному налогу для налогоплательщиков (лиц), производящих выплаты физическим лицам;</li> <li>• декларация (расчет авансовых платежей) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам;</li> <li>• форма 4-ФСС РФ «Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования российской Федерации»;</li> <li>• налоговая декларация по налогу на имущество организаций (налоговый расчет по авансовому платежу)</li> </ul>
Упрощенная система налогообложения	<b>Бухгалтерский учет ведется</b> (ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности при применении упрощенной системы налогообложения не обязательно)		



	Традиционные формы бухгалтерского учета	<p>Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок составления и представления бухгалтерской отчетности, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Федеральный закон РФ от 21.11.1996 года № 129-ФЗ;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 года № 43н;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 года № 67н;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 года № 64н.</li> </ul>	<p>Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок составления и представления налоговой отчетности, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая);</li> <li>• Федеральный закон РФ от 15.12.2001 года № 167-ФЗ;</li> <li>• Федеральный закон РФ от 24.07.1998 года № 125-ФЗ.</li> </ul>
	Упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета	<p>В состав бухгалтерской отчетности в общем случае включаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• форма № 1;</li> <li>• форма № 2;</li> <li>• форма № 3;</li> <li>• форма № 4;</li> <li>• форма № 5;</li> <li>• форма № 6;</li> </ul>	<p>В состав налоговой отчетности в общем случае включаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения;</li> <li>• декларация (расчет авансовых платежей) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам;</li> <li>• форма 4-ФСС РФ «Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования российской Федерации»</li> </ul>
	Простая форма бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• пояснительная записка;</li> <li>• аудиторское заключение;</li> <li>• сопроводительная записка</li> </ul>	
<b>Бухгалтерский учет не ведется</b>			
	Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения	Бухгалтерская отчетность не составляется и не представляется	<p>Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок составления и представления налоговой отчетности, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая);</li> <li>• Федеральный закон РФ от 15.12.2001 года № 167-ФЗ;</li> <li>• Федеральный закон РФ от 24.07.1998 года № 125-ФЗ.</li> </ul>
			<p>В состав налоговой отчетности в общем случае включаются:</p>

			<p>В состав налоговой отчетности в общем случае включаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения;</li> <li>• декларация (расчет авансовых платежей) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам;</li> <li>• форма 4-ФСС РФ «Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования российской Федерации»</li> </ul>
Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	Традиционные формы бухгалтерского учета	<p>Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок составления и представления бухгалтерской отчетности, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Федеральный закон РФ от 21.11.1996 года № 129-ФЗ;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 года № 43н;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 года № 67н;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 года № 64н.</li> </ul>	<p>Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок составления и представления налоговой отчетности, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая);</li> <li>• Федеральный закон РФ от 15.12.2001 года № 167-ФЗ;</li> <li>• Федеральный закон РФ от 24.07.1998 года № 125-ФЗ.</li> </ul> <p>В состав налоговой отчетности в общем случае включаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• налоговая декларация по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности;</li> <li>• декларация (расчет авансовых платежей) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам;</li> <li>• форма 4-ФСС РФ «Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования российской Федерации»</li> </ul>
	Упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета	<p>В состав бухгалтерской отчетности в общем случае включаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• форма № 1;</li> <li>• форма № 2;</li> <li>• форма № 3;</li> <li>• форма № 4;</li> <li>• форма № 5;</li> <li>• форма № 6;</li> </ul>	
	Простая форма бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• пояснительная записка;</li> <li>• аудиторское заключение;</li> <li>• сопроводительная записка</li> </ul>	

\* - Данные представлены в общем виде (без учета конкретных условий финансово-хозяйственной деятельности организаций) и поэтому могут быть скорректированы.

**Организация учета доходов и расходов, отчетности и налогообложения хозяйствующими субъектами - индивидуальными предпринимателями\***

Система налогообложения	Учет доходов и расходов**	Отчетность**
1	2	3
Общий режим налогообложения	<p>Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок учета доходов и расходов, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Федеральный закон РФ от 21.11.1996 года № 129-ФЗ;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 года № 64н;</li> <li>• Приказ Минфина РФ № 86н, МНС РФ № БГ-3-04/430 от 13.08.2002 года;</li> <li>• Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая).</li> </ul> <p>Учет доходов и расходов ведется в «Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя»</p>	<p>Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок составления и представления налоговой отчетности, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая);</li> <li>• Федеральный закон РФ от 15.12.2001 года № 167-ФЗ;</li> <li>• Федеральный закон РФ от 24.07.1998 года № 125-ФЗ.</li> </ul> <p>В состав налоговой отчетности в общем случае включаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ);</li> <li>• налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость;</li> <li>• налоговая декларация по единому социальному налогу для индивидуальных предпринимателей, глав крестьянских (фермерских) хозяйств, адвокатов;</li> <li>• налоговая декларация (расчет авансовых платежей) по единому социальному налогу для налогоплательщиков (лиц), производящих выплаты физическим лицам;</li> <li>• декларация (расчет авансовых платежей) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам;</li> <li>• форма 4-ФСС РФ «Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования российской Федерации»</li> </ul>
Упрощенная система налогообложения	<p>Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок учета доходов и расходов, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Федеральный закон РФ от 21.11.1996 года № 129-ФЗ;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 года № 64н;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 30.12.2005 года № 167н;</li> <li>• Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая).</li> </ul> <p>Учет доходов и расходов ведется в «Книге</p>	<p>Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок составления и представления налоговой отчетности, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая);</li> <li>• Федеральный закон РФ от 15.12.2001 года № 167-ФЗ;</li> <li>• Федеральный закон РФ от 24.07.1998 года № 125-ФЗ.</li> </ul> <p>В состав налоговой отчетности</p>

1	2	3
	<p>учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения»</p>	<p>в общем случае включаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения;</li> <li>• декларация (расчет авансовых платежей) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам;</li> <li>• форма 4-ФСС РФ «Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования российской Федерации».</li> </ul>
<p>Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности</p>	<p>Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок учета доходов и расходов, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Федеральный закон РФ от 21.11.1996 года № 129-ФЗ;</li> <li>• Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 года № 64н;</li> <li>• Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая).</li> </ul> <p>Обязанности по ведению учета доходов и расходов налогоплательщиками единого налога на вмененный доход законодательством не предусмотрено.</p> <p>Учет доходов и расходов может осуществляться в «Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения»<sup>***</sup></p>	<p>Основными нормативно-правовыми документами, регламентирующими порядок составления и представления налоговой отчетности, являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая);</li> <li>• Федеральный закон РФ от 15.12.2001 года № 167-ФЗ;</li> <li>• Федеральный закон РФ от 24.07.1998 года № 125-ФЗ.</li> </ul> <p>В состав налоговой отчетности в общем случае включаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• налоговая декларация по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности;</li> <li>• декларация (расчет авансовых платежей) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам;</li> <li>• форма 4-ФСС РФ «Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования российской Федерации»</li> </ul>

\* - На индивидуальных предпринимателей не распространяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности (вне зависимости от системы налогообложения они ведут учет доходов и расходов без применения плана счетов и двойной записи).

\*\* - Данные представлены в общем виде (без учета конкретных условий финансово-хозяйственной деятельности индивидуальных предпринимателей) и поэтому могут быть скорректированы.

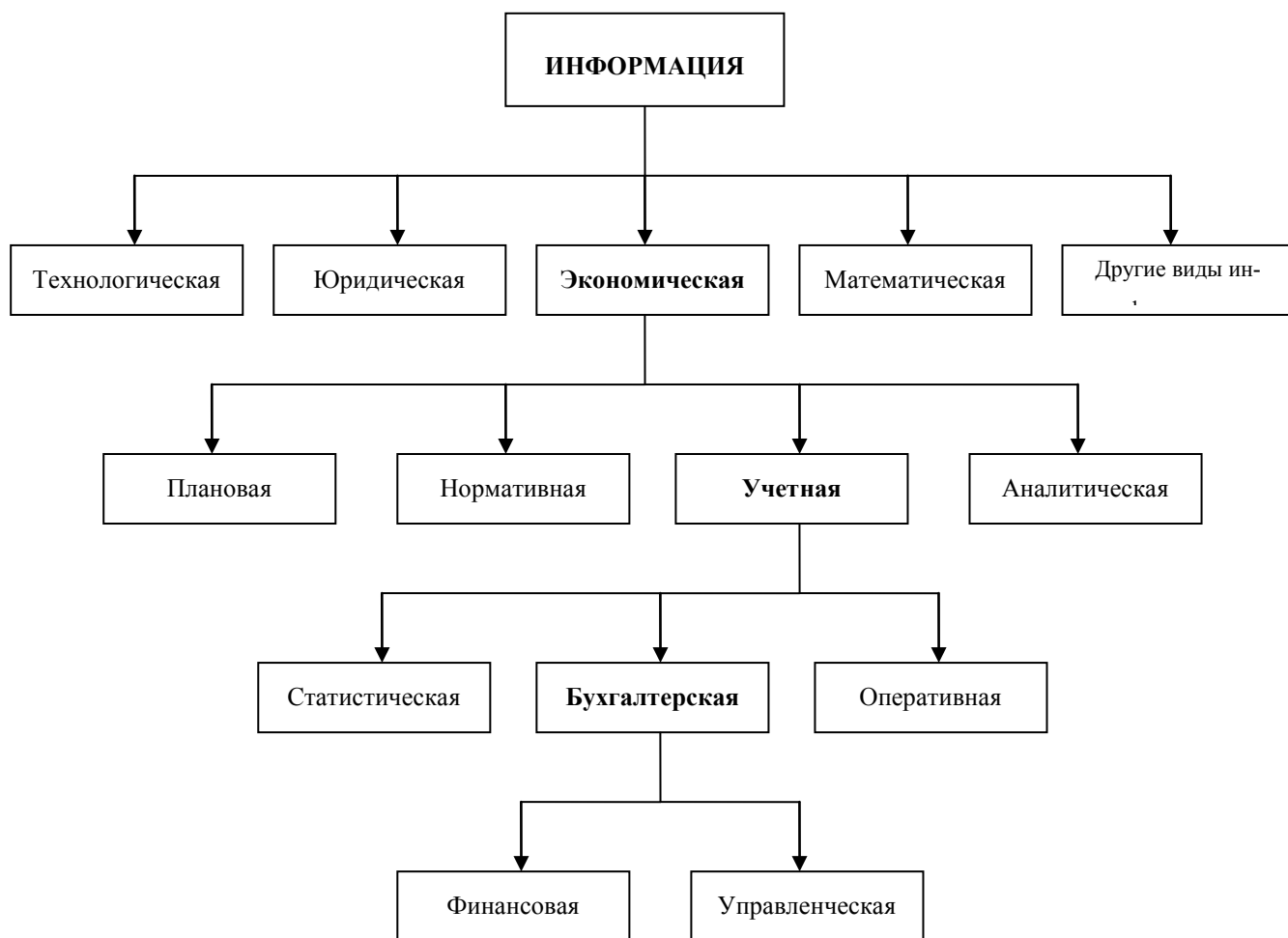
\*\*\* - Унифицированная форма по учету доходов и расходов налогоплательщиков, применяющих систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, законодательством не предусмотрена.

*Сравнительная характеристика видов бухгалтерского учета*

Область сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет	Налоговый учет
1	2	3	4
Обязательность ведения учета	Обязательный для всех по требованию законодательства	По решению администрации	Обязательный для всех по требованию законодательства
Цель учета	Составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении хозяйствующего субъекта и его доходах и расходах, необходимой пользователям финансовой отчетности	Оказание помощи администрации в планировании, управлении и контроле	Формирование налоговой базы по уплачиваемым налогам, необходимой для составления налоговых деклараций (расчетов)
Пользователи информации	Сторонние хозяйствующие субъекты и физические лица	Разные уровни управления внутри хозяйствующего субъекта, несущие ответственность за использованную информацию	Налоговые органы
Структура учета	Применяется базисное равенство Актив = Обязательства + Собственный капитал	Не имеет единого сходного равенства и работает с тремя видами объектов учета: доходы, издержки, активы. Структура учета различна в зависимости от целей использования информации: <ul style="list-style-type: none"> <li>• учет полной себестоимости;</li> <li>• дифференцированный учет;</li> <li>• учет по центрам ответственности</li> </ul>	Не имеет единого сходного равенства и работает с тремя видами объектов учета: доходы, расходы, имущество
Виды систем учета	Система двойной записи	Использование любой полезной информации	Возможно использование различных вариантов: <ul style="list-style-type: none"> <li>• системы «параллельной двойной записи»;</li> <li>• формирование налогового плана счетов, применяемого для системы двойной записи;</li> <li>• формирование субсчетов и аналитических признаков для системы двойной записи;</li> <li>• использование метода резервирования</li> </ul>
Основной объект учета	Хозяйствующий субъект в целом (подразделение)	Центры ответственности, подразделения, виды продукции, услуг	Хозяйствующий субъект в целом (подразделение)
Группировка затрат	По элементам затрат	По статьям калькуляции	По элементам затрат
Привязка во времени	«Исторический» характер – результат за определенный период времени (как было)	Наряду с исторической информацией содержит плановую информацию за	«Исторический» характер – результат за определенный период времени (как было)

1	2	3	4
		произвольные периоды в будущем (как будет)	
Используемые измерители	Денежная единица учета	Могут использоваться различные учетные единицы измерения	Денежная единица учета
Степень точности информации	Учет точный (небольшое число условных оценок), основан на свершившихся операциях	Использование преимущественно приблизительных оценок, направленных на подготовку решений	Учет точный, основан на свершившихся операциях
Периодичность отчетности	Периодически, на регулярной основе	По мере надобности, в зависимости от поставленных задач	Периодически, на регулярной основе
Сроки представления	В установленное время (с опозданием в несколько недель)	По мере надобности, в зависимости от поставленных задач	В установленное налоговыми органами время
Степень ответственности	Максимально точно в соответствии с нормативными актами – от административной до уголовной ответственности	На усмотрение хозяйствующего субъекта	Максимально точно в соответствии с нормативными актами – от административной, налоговой до уголовной ответственности
Принципы учета	Общепринятые стандарты	По разовым запросам пользователей	Правила, предусмотренные налоговым законодательством
Форма выражения информации	Сводные документы в денежном выражении	Различные средства для анализа, планирования	Сводные документы в денежном выражении

*Классификация информации*



*Допущения и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету и отчетности в соответствии с российским законодательством, и принципы, определенные МСФО*

Наименование допущения и требования по РСБУ	Содержание допущения и требования в соответствии с нормативными документами, регулирующими бухгалтерский учет в Российской Федерации	Содержание принципа в соответствии с МСФО	Наименование принципа по МСФО
1	2	3	4
<i>Допущения</i>		<i>Основополагающие допущения</i>	
Допущение имущественной обособленности	Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций	-	-
Допущение непрерывности деятельности	Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке	Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке; если такое намерение или необходимость существует, финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и принимаемая основа должна раскрываться	Допущение непрерывности деятельности
Допущение последовательности применения учетной политики	Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного периода к другому	-	-
Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами	Результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Финансовая отчетность, составленная по методу начисления, информирует	Метод начисления



1	2	3	4
		пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой или получением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем	
<b>Требования</b>		<b>Качественные характеристики (признаки полезной информации)</b>	
Полнота	Требование полноты означает полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности. В случае недостаточности информации для формирования мнения пользователя, отчетность необходимо дополнить показателями	Полнота информации как подтверждение ее надежности должна быть обеспечена с учетом существенности и затрат на ее подготовку. Недостаточно полная информация делает ее ложной и дезориентирующей, то есть ненадежной	Полнота как дополнительная характеристика надежности
Своевременность	Требование своевременности предполагает своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности	Информация должна быть своевременной, так как в случае задержки в представлении информации она может потерять свою уместность. Если информация представлена наспех, без выявления всех аспектов операции, то снижается ее надежность. Если же, наоборот, информация чрезмерно задержана до выяснения всех аспектов операции, то она становится слишком запоздалой и уже неуместной. В достижении баланса между уместностью и надежностью при обеспечении требования своевременности главным является наилучшее удовлетворение потребностей пользователей для принятия экономического решения	Своевременность как ограничение уместности и надежности информации
Осмотрительность	Большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов, составляет требование осмотрительности.	Осмотрительность - это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений, необходимых в производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства и расходы - занижены. Соблюдение требования осмотрительности не позволяет создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать активы или доходы, или преднамеренно завышать обязательства и расходы. В противном случае отчетность утратила бы надежность	Осмотрительность

1	2	3	4
Приоритет содержания перед формой	Требование приоритета содержания перед формой полагает отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания факторов и условий хозяйствования	Преобладание сущности над формой означает, чтобы операции и другие события учитывались и представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой. Соблюдение принципа преобладания сущности над формой обеспечивает надежность информации	Приоритет содержания над формой как дополнительная характеристика надежности
Непротиворечивость	Требование непротиворечивости предполагает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца	Требование непротиворечивости отдельно не сформулировано	-
Рациональность	Требование рациональности означает рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации	Требованию рациональности из российской нормативно-правовой базы соответствует правило баланса между выгодами и затратами по МСФО. Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение. Соотношение между выгодами и затратами - это ограничение уместности и надежности информации	Баланс между выгодами и затратами как ограничение уместности и надежности информации
Нейтральность	Требование нейтральности при составлении бухгалтерской отчетности исключает одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими	Информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть нейтральной, только тогда она будет надежной. Финансовая отчетность не будет нейтральной, если самим подбором и представлением она может оказать влияние на принятие решение или формирование мнения с целью достижения конкретного результата. Соблюдение принципа нейтральности обеспечивает надежность информации	Нейтральность как дополнительная качественная характеристика надежности
Сопоставимость	Данные бухгалтерской отчетности за период, предшествующий отчетному, должны быть сопоставимы с данными за отчетный период	Финансовая отчетность организации должна быть сопоставимой за разные периоды для того, чтобы определять тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности. Пользователи финансовой отчетности должны иметь возможность сравнивать ее с отчетностью других организаций. Требование сопоставимости является одной из основных качественных характеристик финансовой отчетности	Сопоставимость

1	2	3	4
<p>Существенность</p>	<p>Требование существенности предполагает, что события, не являющиеся значимыми, могут не отражаться в бухгалтерской отчетности, но вся существенная информация должна найти в ней свое отражение. Существенной признается информация, без знания которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности</p>	<p>Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности. Существенность информации оказывает влияние на ее уместность</p>	<p>Существенность как дополнительная характеристика уместности</p>
<p>-</p>	<p>-</p>	<p>В некоторых случаях одного характера информации достаточно, чтобы определить ее уместность. Например, сообщение о новом сегменте может повлиять на оценку рисков и возможностей, имеющихся у организации, независимо от существенности результатов, достигнутых новым сегментом в отчетном периоде</p>	<p>Характер информации как дополнительная характеристика уместности</p>
<p>Требование понятности отдельно не сформулировано</p>	<p>Задачей бухгалтерского учета является обеспечение полной и достоверной информацией, необходимой внешним и внутренним пользователям для принятия ими решений о деятельности организации, ее имущественном положении, для осуществления контроля за деятельностью организации, соблюдения законодательства РФ. Предполагается, что если пользователь интересуется информацией, содержащейся в отчетности, то он обладает достаточными навыками и знаниями, чтобы ему эта отчетность была понятна</p>	<p>Основным качеством информации, представляемой в финансовой отчетности является ее доступность для понимания пользователем. При этом пользователи должны обладать достаточными знаниями для этого. Но сложные вопросы, которые трудны для восприятия, но важны для принятия решения, не должны исключать из-за того, что могут оказаться сложными для понимания определенными пользователями</p>	<p>Понятность</p>

1	2	3	4
Требование уместности отдельно не сформулировано	Требование существенности, имеющееся в российском законодательстве, обеспечивает уместность информации	Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки. Уместность является одной из главных финансовых характеристик финансовой отчетности	Уместность
Требование надежности отдельно не сформулировано	Требование надежности реализуется через ряд имеющихся требований, таких как преобладание сущности над формой, нейтральность, осмотрительность, полнота	Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений и когда пользователи могут положиться на нее, как представляющую правдиво то, что она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять. Надежность составляет важнейшую качественную характеристику финансовой отчетности	Надежность
Требование правдивого представления отдельно не сформулировано	Требование правдивого представления информации, на наш взгляд, должно являться обычным правилом	Информация должна правдиво представлять операции и прочие события, которые она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять. Именно этим достигается надежность информации	Правдивое представление как дополнительная характеристика надежности
-	Требование баланса между качественными характеристиками отдельно не сформулировано	Для выполнения основного предназначения отчетности необходимо достичь баланса между качественными характеристиками. Это достижение соотношения обеспечивает надежность и уместность информации	Баланс между качественными характеристиками как ограничение в использовании качественных характеристик

Классификация хозяйственных средств хозяйствующего субъекта

Хозяйственные средства (активы, имущество)							
Внеоборотные (срок полезного использования >12 месяцев)		Оборотные (срок полезного использования ≤ 12 месяцев)					
Инвестиционной деятельности	Текущей деятельности	Текущей деятельности					Финансовой деятельности
	Сфера производства	Сфера обращения			Сфера производства		
<b>Средства, изъятые из оборота:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>капитальные вложения в незавершенное строительство;</li> <li>долгосрочные финансовые вложения</li> </ul>	<b>Средства труда:</b> ценности, по частям переносящие свою стоимость (амортизацию) на продукт труда: <ul style="list-style-type: none"> <li>нематериальные активы;</li> <li>основные средства;</li> <li>доходные вложения в материальные ценности</li> </ul>	<b>Продукты труда:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>готовая продукция и товары для перепродажи (на складе);</li> <li>товары отгруженные</li> </ul>	<b>Денежные средства:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>сумма наличных денежных средств в кассе;</li> <li>свободные денежные средства, хранящиеся на расчетных, валютных и прочих счетах в банке;</li> <li>аккредитивы;</li> <li>чеки;</li> <li>прочие денежные средства</li> </ul>	<b>Средства в расчетах:</b> включают различные виды дебиторской задолженности: <ul style="list-style-type: none"> <li>покупателей за продукцию;</li> <li>подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы;</li> <li>пр.</li> </ul>	<b>НДС по приобретенным ценностям</b>	<b>Предметы труда:</b> материально-производственные запасы, переносящие свою стоимость на готовый продукт в процессе одного кругооборота хозяйственных средств и составляющие его натурально-вещественную основу: <ul style="list-style-type: none"> <li>сырье, материалы и другие аналогичные ценности;</li> <li>животные на выращивании и откорме;</li> <li>затраты в незавершенном производстве;</li> <li>расходы будущих периодов;</li> <li>пр.</li> </ul>	<b>Краткосрочные финансовые вложения</b>
<b>Отвлеченные средства</b>							
<ul style="list-style-type: none"> <li>отложенные налоговые активы</li> </ul>							

**Классификация источников формирования хозяйственных средств хозяйствующего субъекта**

**Источники формирования хозяйственных средств (пассивы)**

Заемный капитал (обязательства) представляет собой обязательства хозяйствующего субъекта перед различными контрагентами, а также своими работниками							Собственный капитал (капитал) представляет собой чистую стоимость имущества, определяемую как разницу между стоимостью активов (имущества) хозяйствующего субъекта и его обязательствами				
Долгосрочный		Краткосрочный					Первоначально инвестированный	Добавочный	Реинвестированный		
<p><b>Кредиты банка (ссуды)</b> организация получает на приобретение материально-производственных ценностей, на внедрение новой техники, на организацию и расширение производства, на автоматизацию производства и другие цели (на срок свыше 12 месяцев)</p>	<p><b>Заемные средства</b> полученные от других организаций займы под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продажи акций и облигаций организации (на срок свыше 12 месяцев)</p>	Отложенные налоговые обязательства	<p><b>Кредиты банка (ссуды)</b> организация получает на приобретение материально-производственных ценностей, на внедрение новой техники, на организацию и расширение производства, на автоматизацию производства и другие цели (на срок менее 12 месяцев)</p>	<p><b>Заемные средства</b> полученные от других организаций займы под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продажи акций и облигаций организации (на срок менее 12 месяцев)</p>	<p><b>Кредиторская задолженность, задолженность</b> данной организации другими организациями, которые называются кредиторами. Кредиторов, задолженность которых возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками, а кредиторов, которым предприятие должно по нетоварным операциям, - прочими кредиторами</p>	<p><b>Обязательства по распределению</b> включают задолженности рабочим и служащим по заработной плате, органам социального страхования и обеспечения и налоговым органам по платежам в бюджет, а также задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов. Они появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уплаты</p>	<p><b>Доходы будущих периодов</b></p>	<p><b>Резервы предстоящих расходов</b></p>	<p><b>Уставный (складочный) капитал</b> совокупность в денежном выражении вкладов учредителей (собственников), акционеров в имущество, полученных при создании организации для обеспечения ее уставной деятельности в размерах, определенных учредительными документами <b>Целевое финансирование и поступления</b> это средства, полученные из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций и физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения</p>	<p><b>Добавочный капитал</b> образуется за счет дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, производимой в установленном порядке, суммы полученной сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), и других аналогичных сумм</p>	<p><b>Резервный капитал</b> создается за счет чистой прибыли организации и предназначен для покрытия непредвиденных потерь и убытков или погашения облигаций организации и выкупа собственных акций акционерного общества <b>Нераспределенная прибыль</b> это чистая прибыль, не распределенная между акционерами (учредителями), использованная на накопление имущества хозяйствующего субъекта</p>

**Критерии определения основного вида деятельности  
для хозяйствующих субъектов**

Юридический статус хозяйствующего субъекта		Критерий определения основного вида деятельности
<b>Юридическое лицо</b>	Коммерческая организация, не являющаяся субъектом малого предпринимательства	Выпуск товаров, продукции, выполненных работ или оказанных услуг (в торговле - валовая прибыль) по соответствующему виду деятельности в процентах от соответствующего показателя по хозяйствующему субъекту в целом
	Коммерческая организация, являющаяся субъектом малого предпринимательства	Годовой объем оборота или годовой объем прибыли. При этом под «оборотом» понимается «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)», а под «прибылью» - «Валовая прибыль»
	Финансовая или страховая коммерческая организация	Основной вид деятельности устанавливается в соответствии с уставными документами. В случае выполнения организацией каких-либо других видов деятельности код основного вида деятельности не изменяется
	Некоммерческая организация	Основным видом деятельности является вид деятельности, в котором по итогам предыдущего года средняя численность работников имеет наибольший удельный вес в общей численности работников организации. Данный порядок не распространяется на органы государственной власти, бюджетные и общественные организации. Для этих организаций основной вид деятельности устанавливается в соответствии с уставными документами. В случае выполнения ими каких-либо других видов деятельности код основного вида деятельности не изменяется
<b>Физическое лицо</b>	Индивидуальный предприниматель	Выручка (включая налоги и аналогичные обязательные платежи) от продажи товаров, продукции, работ и услуг. При этом по показателю «выручка» отражается общий объем всех поступлений, связанных с расчетами за проданные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. При определении выручки учитываются суммы налогов, предъявленные покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав)

**Упрощенный пример изменений бухгалтерского баланса, вызываемых хозяйственными операциями, при законченном производственном цикле деятельности хозяйствующего субъекта**

№	Содержание хозяйственной операции	Тип изменения	Дт	Кт	Сумма, руб.
1.	Отражена величина уставного капитала в сумме, предусмотренной учредительными документами	Модификация	75	80	30 000,00
2.	Внесены на расчетный счет денежные средства в качестве вклада в уставный капитал	Пермутация	51	75	30 000,00
3.	Акцептован счет поставщика за материалы	Модификация	10	60	20 000,00
4.	Оплачен счет поставщика за материалы в безналичном порядке	Модификация	60	51	20 000,00
5.	Материалы переданы в основное производство	Пермутация	20	10	20 000,00
6.	Начислена заработная плата рабочим основного производства	Модификация	20	70	15 000,00
7.	Оприходована на склад готовая продукция	Пермутация	43	20	35 000,00
8.	Отражена выручка от продажи (реализации) готовой продукции	Модификация	62	90	40 000,00
9.	Списана себестоимость проданной (реализованной) готовой продукции	Модификация	90	43	35 000,00
10.	Оплачена покупателем в безналичном порядке проданная (реализованная) готовая продукция	Пермутация	51	62	40 000,00
11.	В кассу с расчетного счета поступили денежные средства	Пермутация	50	51	15 000,00
12.	Рабочим основного производства из кассы выплачена начисленная заработная плата	Модификация	70	50	15 000,00
13.	Определен финансовый результат от продажи (реализации) готовой продукции - прибыль	Пермутация	90	99	5 000,00

**Счет 10 «Материалы»**

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, руб.		Оборот по Кт, руб.		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт
3.			60	20 000,00				
5.					20	20 000,00		

**Счет 20 «Основное производство»**

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, руб.		Оборот по Кт, руб.		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт
5.			10	20 000,00				
6.			70	15 000,00				
7.					43	35 000,00		

**Счет 43 «Готовая продукция»**

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, руб.		Оборот по Кт, руб.		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт
7.			20	35 000,00				
9.					90	35 000,00		

**Счет 50 «Касса»**

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, руб.		Оборот по Кт, руб.		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт
11.			51	15 000,00				
12.					70	15 000,00		



**Счет 51 «Расчетные счета»**

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, рублей		Оборот по Кт, рублей		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт
2.			75	30 000,00			35 000,00	
4.					60	20 000,00		
10.			62	40 000,00				
11.					50	15 000,00		

**Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, руб.		Оборот по Кт, руб.		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт
3.					10	20 000,00		
4.			51	20 000,00				

**Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, руб.		Оборот по Кт, руб.		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт
8.			90	40 000,00				
10.					51	40 000,00		

**Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, руб.		Оборот по Кт, руб.		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт
6.					20	15 000,00		
12.			50	15 000,00				

**Счет 75 «Расчеты с учредителями»**

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, руб.		Оборот по Кт, руб.		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт
1.			80	30 000,00				
2.					51	30 000,00		

**Счет 80 «Уставный капитал»**

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, руб.		Оборот по Кт, руб.		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт
1.					75	30 000,00		30 000,00

**Счет 90 «Продажи»**

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, руб.		Оборот по Кт, руб.		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт
8.					62	40 000,00		
9.			43	35 000,00				
13.			99	5 000,00				

**Счет 99 «Прибыли и убытки»**

№	Сальдо начальное, руб.		Оборот по Дт, руб.		Оборот по Кт, руб.		Сальдо конечное, руб.	
	Дт	Кт	к/счет	Σ	к/счет	Σ	Дт	Кт
13.					90	5 000,00		5 000,00

**Бухгалтерский баланс после осуществления хозяйственных операций**

Актив			Пассив		
Показатель	Код	Сумма, тыс. руб.	Показатель	Код	Сумма, тыс. руб.
<i>II. Оборотные активы</i>			<i>III. Капитал и резервы</i>		
Денежные средства	260	35 000	Уставный капитал	410	30 000
			Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	5 000
ИТОГО по разделу II	290	35 000	ИТОГО по разделу III	490	35 000
Баланс	300	35 000	Баланс	700	3 000

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций  
в разрезе различных классификационных признаков*

№ счета	Наименование синтетического счета		Классификация счетов						
	№ субсче- та	Наименование син- тетического субсчета	Структура А, П, А-П	Назначение		Наличие сальдо	Экономическое содержание		
				Группа	Подгруппа		Группа	Подгруппа	Вид
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<b>Балансовые счета</b>									
01	Основные средства		А	Основной	Инвентарный	Сальдовый	Имущественный	Производственной сферы	Средств труда
02	Амортизация основных средств		П	Регулирующий	Контрактивный	Сальдовый	Имущественный	Производственной сферы	Средств труда
03	Доходные вложения в материаль- ные ценности		А	Основной	Инвентарный	Сальдовый	Имущественный	Производственной сферы	Средств труда
04	Нематериальные активы		А	Основной	Инвентарный	Сальдовый	Имущественный	Производственной сферы	Средств труда
05	Амортизация нематериальных ак- тивов		П	Регулирующий	Контрактивный	Сальдовый	Имущественный	Производственной сферы	Средств труда
07	Оборудование к установке		А	Основной	Инвентарный	Сальдовый	Имущественный	Производственной сферы	Средств труда
08	Вложения во внеоборотные активы		А	Операционный	Калькуляционный	Сальдовый	Имущественный	Производственной сферы	Средств труда
	1	Приобретение зе- мельных участков							
	2	Приобретение объек- тов природопользова- ния						Внепроизводственное сферы	Средств, изъятых из оборота, и вложений
	3	Строительство объек- тов основных средств							
	4	Приобретение объек- тов основных средств						Производственной сферы	Средств труда
	5	Приобретение нема- териальных активов							
	6	Перевод молодняка животных в основное стадо							
7	Приобретение взрос- лых животных								

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
09	Отложенные налоговые активы		А	Операционный	Бюджетно-распределительный	Сальдовый	Имущественный	Внепроизводственной сферы	Отвлеченных средств
10	Материалы		А	Основной	Инвентарный	Сальдовый	Имущественный	Производственной сферы	Предметов труда
	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								
11	Животные на выращивании и откорме		А	Основной	Инвентарный	Сальдовый	Имущественный	Производственной сферы	Предметов труда
14	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей		П	Регулирующий	Контрактивный	Сальдовый	Счет источников образования имущества		
15	Заготовление и приобретение материальных ценностей		А	Операционный	Собирательно-распределительный	Сальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса заготовления
16	Отклонение в стоимости материальных ценностей		А-П	Регулирующий	Контрактивный	Сальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса заготовления
19	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям		А	Операционный	Собирательно-распределительный	Сальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса заготовления

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	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							
20	Основное производство		A	Операционный	Калькуляционный	Сальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса производства
21	Полуфабрикаты собственного производства		A	Операционный	Калькуляционный	Сальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса производства
23	Вспомогательное производство		A	Операционный	Калькуляционный	Сальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса производства
25	Общепроизводственные расходы		A	Операционный	Собирательно-распределительный	Бессальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса производства
26	Общехозяйственные расходы		A	Операционный	Собирательно-распределительный	Бессальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса производства
28	Брак в производстве		A	Операционный	Калькуляционный	Бессальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса производства
29	Обслуживающие производства и хозяйства		A	Операционный	Калькуляционный	Сальдовый	Счет процессов	Обслуживающих производств и хозяйств	
40	Выпуск продукции (работ, услуг)		A	Операционный	Собирательно-распределительный	Бессальдовый	Имущественный	Сферы обращения	Учета продуктов труда
41	Товары		A	Основной	Инвентарный	Сальдовый	Имущественный	Сферы обращения	Учета продуктов труда

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
42	Торговая наценка		П	Регулирующий	Контрактивный	Сальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса реализации
43	Готовая продукция		А	Основной	Инвентарный	Сальдовый	Имущественный	Сферы обращения	Учета продуктов труда
44	Расходы на продажу		А	Операционный	Собирательно-распределительный	Бессальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса реализации
45	Товары отгруженные		А	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Имущественный	Сферы обращения	Учета продуктов
46	Выполненные этапы по незавершенным работам		А	Основной	Инвентарный	Сальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса производства
50	Касса		А	Основной	Счет денежных средств	Сальдовый	Имущественный	Сферы обращения	Денежных средств
	1	Касса организации							
	2	Операционная касса							
	3	Денежные документы							
51	Расчетные счета		А	Основной	Счет денежных средств	Сальдовый	Имущественный	Сферы обращения	Денежных средств
52	Валютные счета		А	Основной	Счет денежных средств	Сальдовый	Имущественный	Сферы обращения	Денежных средств
55	Специальные счета в банках		А	Основной	Счет денежных средств	Сальдовый	Имущественный	Сферы обращения	Денежных средств
	1	Аккредитивы							
	2	Чековые книжки							
	3	Депозитные счета							
57	Переводы в пути		А	Основной	Счет денежных средств	Сальдовый	Имущественный	Сферы обращения	Денежных средств
58	Финансовые вложения		А	Основной	Инвентарный	Сальдовый	Имущественный	Внепроизводственной сферы	Средств, изъятых из оборота, и вложений
	1	Паи и акции							
	2	Долговые ценные бумаги							
	3	Предоставленные займы							
	4	Вклады по договору простого товарищества							
59	Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги		П	Регулирующий	Контрактивный	Сальдовый	Счет источников образования имущества		
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		А-П	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Классифицируется в зависимости от активной или пассивной структуры свернутого сальдо		

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
62	Расчеты с покупателями и заказчиками		А-П	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Классифицируется в зависимости от активной или пассивной структуры свернутого сальдо		
63	Резервы по сомнительным долгам		П	Регулирующий	Контрактивный	Сальдовый	Счет источников образования имущества		
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам		П	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Счет источников образования имущества	Заемных источников	Краткосрочных кредитов и займов
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам		П	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Счет источников образования имущества	Заемных источников	Долгосрочных кредитов и займов
68	Расчеты по налогам и сборам		А-П	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Классифицируется в зависимости от активной или пассивной структуры свернутого сальдо		
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению		А-П	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Классифицируется в зависимости от активной или пассивной структуры свернутого сальдо		
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		П	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Счет источников образования имущества	Заемных источников	Кредиторской задолженности
71	Расчеты с подотчетными лицами		А-П	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Имущественный	Сферы обращения	Средств в расчетах
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям		А	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Имущественный	Сферы обращения	Средств в расчетах
	1	Расчеты по предоставленным займам							
	2	Расчеты по возмещению материального ущерба							
75	Расчеты с учредителями		А-П	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Классифицируется по субсчетам следующим образом		
	1	Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал					Имущественный	Сферы обращения	Средств в расчетах
	2	Расчеты по выплате доходов					Счет источников образования имущества	Заемных источников	Кредиторской задолженности

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами		А-П	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Классифицируется в зависимости от структуры развернутого сальдо		
	1	Расчеты по имущественному и личному страхованию							
	2	Расчеты по претензиям							
	3	Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам							
	4	Расчеты по депонированным суммам							
77	Отложенные налоговые обязательства		П	Операционный	Бюджетно-распределительный	Сальдовый	Счет источников образования имущества	Заемных источников	Отвлеченных средств
79	Внутрихозяйственные расчеты		А-П	Основной	Счет расчетов	Сальдовый	Классифицируется в зависимости от активной или пассивной структуры свернутого сальдо		
	1	Расчеты по выделенному имуществу							
	2	Расчеты по текущим операциям							
	3	Расчеты по договору доверительного управления имуществом							
80	Уставный капитал		П	Основной	Счет капитала	Сальдовый	Счет источников образования имущества	Собственных источников	Первоначально инвестированного капитала
81	Собственные акции (доли)		А	Регулирующий	Контрпассивный	Сальдовый			
82	Резервный капитал		П	Основной	Счет капитала	Сальдовый	Счет источников образования имущества	Собственных источников	Реинвестированного капитала
83	Добавочный капитал		П	Основной	Счет капитала	Сальдовый	Счет источников образования имущества	Собственных источников	Добавочного капитала
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		А-П	Основной	Счет капитала	Сальдовый	Счет источников образования имущества	Собственных источников	Реинвестированного капитала

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
86	Целевое финансирование		П	Основной	Счет капитала	Сальдовый	Счет источников образования имущества	Собственных источников	Первоначально инвестированного капитала
90	Продажи		А-П	Сопоставляющий	Операционно-результатный	Бессальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса реализации
	1	Выручка							
	2	Себестоимость продаж							
	3	Налог на добавленную стоимость							
	4	Акцизы							
9	Прибыли/убыток от продаж								
91	Прочие доходы и расходы		А-П	Сопоставляющий	Операционно-результатный	Бессальдовый	Счет процессов	Основной и вспомогательной деятельности	Процесса реализации
	1	Прочие доходы							
	2	Прочие расходы							
	3	Сальдо прочих доходов и расходов							
94	Недостачи и потери от порчи ценностей		А	Операционный	Собирательно-распределительный	Сальдовый	Имущественный		
96	Резервы предстоящих расходов		П	Операционный	Бюджетно-распределительный	Сальдовый	Счет источников образования имущества	Заемных источников	Источников, изъятых из оборота
97	Расходы будущих периодов		А	Операционный	Бюджетно-распределительный	Сальдовый	Имущественный	Производственной сферы	Предметов труда
98	Доходы будущих периодов		П	Основной	Счет капитала	Сальдовый	Счет источников образования имущества		
	1	Доходы, полученные в счет будущих периодов							
	2	Безвозмездные поступления							
	3	Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы							
	4	Разница между суммой, подлежащей							



1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей							
99	Прибыли и убытки		А-П	Сопоставляющий	Финансово-результатный	Сальдовый в реформированном балансе; бессальдовый – в реформированном балансе	Счет источников образования имущества	Собственных источников	Реинвестированного капитала
<i><b>Забалансовые счета</b></i>									
001		Арендованные основные средства		Забалансовый	Депозитно-имущественный	Сальдовый			
002		Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение		Забалансовый	Депозитно-имущественный	Сальдовый			
003		Материалы, принятые в переработку		Забалансовый	Депозитно-имущественный	Сальдовый			
004		Товары, принятые на комиссию		Забалансовый	Депозитно-имущественный	Сальдовый			
005		Оборудование, принятое для монтажа		Забалансовый	Депозитно-имущественный	Сальдовый			
006		Бланки строгой отчетности		Забалансовый	Контрольный	Сальдовый			
007		Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов		Забалансовый	Условных прав и обязательств	Сальдовый			
008		Обеспечения обязательств и платежей полученные		Забалансовый	Условных прав и обязательств	Сальдовый			
009		Обеспечения обязательств и платежей выданные		Забалансовый	Условных прав и обязательств	Сальдовый			
010		Износ основных средств		Забалансовый	Контрольный	Сальдовый			
011		Основные средства, сданные в аренду		Забалансовый	Контрольный	Сальдовый			

**Порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности**

<i>Дата выявления ошибки</i>	<i>Дата внесения исправления</i>	<i>Примерная ситуация</i>
Ошибка, относящаяся к текущему периоду, выявлена до окончания отчетного года	Исправительные записи вносятся в том месяце отчетного периода, когда выявлено неправильное отражение хозяйственных операций	Допущенная в сентябре 2007 года ошибка выявлена в ноябре 2007 года. На основании бухгалтерской справки в ноябре сделана корректирующая проводка. Поскольку бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом с начала года, то искажение данных отчетности за III квартал устранено при подготовке годовой бухгалтерской отчетности
Ошибка, относящаяся к текущему периоду, выявлена после окончания отчетного года, но до утверждения бухгалтерской отчетности	Исправительные записи вносятся декабрем года, за который подготавливается к утверждению и представлению годовая бухгалтерская отчетность	В апреле 2007 года, до утверждения общим собранием акционеров годовой бухгалтерской отчетности за 2006 год, обнаружена ошибка, относящаяся к отчетному году. Корректирующая проводка на основании бухгалтерской справки должна быть сделана на 31.12.2006 года
Ошибка, относящаяся к отчетному году, выявлена после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности	Исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность не вносятся. Ошибки, допущенные в прошлых годах, рассматриваются как прибыль или убыток прошлых лет, выявленные в отчетном году и отражаются в составе прочих доходов или расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы»	В мае 2007 года, после утверждения и представления бухгалтерской отчетности за 2006 год выявлена излишне начисленная сумма амортизации. На эту сумму в мае должна быть сделана запись на счетах бухгалтерского учета: Дт 02 Кт 91-1

**Порядок исправления ошибок в налоговом учете и отчетности**

<i>Последствия допущенной ошибки</i>	<i>Возможные варианты исправления</i>	<i>Период внесения исправлений</i>
Ошибка привела к переплате налога	Если ошибка привела к переплате налога, то, подав заявление и исправительную декларацию, хозяйствующий субъект может воспользоваться своим правом на зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога. Процедуры зачета и возврата налога прописаны в статье 78 Налогового кодекса РФ. При этом санкций за излишнюю уплату сумм налога Налоговый кодекс РФ не предусматривает	Исправления в налоговую декларацию вносятся за тот период, в котором она совершена. Это относится и к тем налогам, которые исчисляются нарастающим итогом с начала года. Статья 54 Налогового кодекса РФ предусматривает, что при обнаружении ошибок в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, пересчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. Например, в декабре 2007 года обнаружено, что в налоговой декларации за 9 месяцев 2007 года неправильно исчислена налоговая база по налогу на прибыль. Следовательно, необходимо подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за 9 месяцев 2007 года.
Ошибка привела к недоплате налога	Обнаружив ошибку, повлекшую занижение налоговой базы, хозяйствующему субъекту необходимо доплатить налог и пени (если срок уплаты истек) и подать исправительную налоговую декларацию за период совершения ошибки. Если ошибки будут исправлены, а недостающие суммы налога и соответствующие им пени уплачены до того, как налоговый орган обнаружил ошибку, либо до того, как хозяйствующий субъект узнает о назначении выездной налоговой проверки, то в соответствии со статьей 81 Налогового кодекса РФ налогоплательщик освобождается от ответственности	Если период совершения ошибки определить невозможно, то необходимо скорректировать налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлена ошибка. Например, по результатам проводимой в декабре 2007 года инвентаризации выявлены излишки ТМЦ. Поскольку невозможно определить в каком периоде они появились, то их стоимость необходимо учитывать в периоде обнаружения, то есть в налоговой декларации за 2007 год.
Ошибка в налоговой декларации не искажала налоговые обязательства	Как правило, к ошибкам, не повлиявшим на сумму налога, относится неправильное заполнение налоговой декларации. Если такая ошибка не повлекла недоплаты налога, санкции за неверное заполнение налоговой декларации не применяются	В соответствии со статьями 250 и 265 Налогового кодекса РФ при налогообложении прибыли доходы или убытки прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде, включаются в состав внереализационных доходов или расходов

**Виды стоимостных оценок объектов учета**

Вид стоимостной оценки объектов учета		Характеристика оценки	Расчет оценки
1		2	3
Учетная	Первоначальная (историческая, книжная, инвентарная)	Определяется на дату принятия объекта к учету (постановки на баланс)	Совокупность затрат, связанных с приобретением или производством объекта
	Восстановительная (стоимость замещения)	Стоимость воспроизводства объекта учета в современных условиях, то есть сумма денежных средств, которую необходимо выплатить в настоящее время за аналогичные объекты. Восстановительная стоимость образуется при переоценке объектов, которая осуществляется по решению руководителя хозяйствующего субъекта на первое число отчетного года	Определяется экспертным путем (привлекается независимый оценщик) или по документально подтвержденным данным о текущей рыночной стоимости (данные из органов статистики, справка завода изготовителя и так далее) - методом прямого пересчета
	Текущая восстановительная	Сумма денежных средств (или их эквивалентов), которая должна быть уплачена по рыночным ценам в случае необходимости замены на аналогичные новые объекты	
Остаточная	Величина, подлежащая дораспределению на оставшийся период эксплуатации	Это разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой накопленной амортизации	
Эксплуатационная (амортизационная)		Стоимость объекта учета на период эксплуатации при условии планирования его долгосрочного выбытия (продажи)	Разница между первоначальной и планируемой стоимостью выбытия (реализации) – ликвидационной стоимостью
Ликвидационная		Возможная стоимость реализации объектов учета или отдельных узлов, частей, лома и других отходов, возникающих при ликвидации объектов учета, по истечении их срока эксплуатации или ином выбытии	Определяется по результатам ликвидации (продажи) объектов учета
Балансовая		Стоимость объектов учета, отраженная в балансе организации	Определяется нетто-оценка в бухгалтерском балансе отчетной формы
Текущая рыночная		Сумма, которая может быть получена при продаже объекта, подлежащего оценке, в настоящих условиях	Равновесная цена спроса и предложения на объект учета
Чистая стоимость реализации		Цена реализации оцениваемого объекта за вычетом расходов на продажу	Определяется на основе текущей рыночной стоимости (при оценке дебиторской задолженности этот вариант предполагает исключение из нее резерва по сомнительным долгам)

1	2	3
Приведенная	Текущая дисконтированная стоимость будущего потока денежных средств, предполагаемого к получению от эксплуатации оцениваемого объекта (применяется при оценке инвестиций и обязательств)	Определяется умножением ожидаемой в будущем стоимости на коэффициент дисконтирования
Справедливая (правдивая, объективная)	Сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами	Стоимость определяется участниками добровольной сделки между компетентными и независимыми друг от друга сторонами
Условная (pro memoria - для памяти)	Условная оценка объектов учета, которые невозможно оценить, или стоимость которых полностью погашена	Фиксированная сумма, как правило, минимальная (один рубль)
Специальная	Дополнительно приписывается объекту в связи с его уникальными характеристиками в виде надбавки	К уникальным характеристикам объекта можно отнести его местонахождение, временно возникшую исключительную рыночную ситуацию или особый интерес покупателя
Стоимость при вынужденной продаже	Это цена, связанная с вынужденной продажей (недостаточный период маркетинга, отсутствие открытости и рекламы, вынуждающие обстоятельства)	Может использоваться как ликвидационная стоимость
Инвестиционная	Стоимость собственности для конкретного инвестора или группы инвесторов при определенных целях инвестирования	Термин «инвестиционная стоимость» - субъективное понятие
Страховая	Стоимость, определяемая положениями страхового контракта или полиса	Варьирует в зависимости от конкретных условий
Облагаемая	Стоимость, используемая в качестве базы для налогообложения	Рассчитывается на основе соответствующих нормативных документов
Эффективная	Стоимость активов с точки зрения их владельца	Равна большей из двух величин: потребительной стоимости актива для данного владельца и стоимости его реализации

*Основные формы унифицированных первичных документов*

Раздел учета	Название документа	Номер формы	
1	2	3	
Учет кассовых операций	Приходный кассовый ордер	КО-1	
	Расходный кассовый ордер	КО-2	
	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов	КО-3	
	Кассовая книга	КО-4	
	Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств	КО-5	
Учет операций по расчетному счету	Платежное поручение	0401060	
	Платежное требование	0401061	
	Аккредитив	0401063	
	Заявление об отказе от акцепта	0401004	
	Реестр счетов	0401065	
	Реестр переданных на инкассо расчетных документов	0401014	
	Платежный ордер	0401066	
	Инкассовое поручение	0401071	
	Извещение о постановке в картотеку	0401075	
Учет расчетов с подотчетными лицами	Авансовый отчет	АО-1	
Учет труда и его оплаты	по учету кадров	Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу	Т-1
		Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу	Т-1а
		Личная карточка работника	Т-2
		Личная карточка государственного (муниципального) служащего	Т-2ГС (МС)
		Штатное расписание	Т-3
		Учетная карточка научного, научно-педагогического работника	Т-4
		Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу	Т-5
		Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу	Т-5а
		Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику	Т-6
		Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам	Т-6а
	График отпусков	Т-7	
	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) действия трудового договора (контракта) с работником (увольнении)	Т-8	
	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) действия трудового договора (контракта) с работниками (увольнении)	Т-8а	
	Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку	Т-9	
	Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку	Т-9а	
	Командировочное удостоверение	Т-10	
	по учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда	Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении	Т-10а
		Приказ (распоряжение) о поощрении работника	Т-11
		Приказ (распоряжение) о поощрении работников	Т-11а
		Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда	Т-12

1		2	3
		Табель учета рабочего времени	Т-13
		Расчетно-платежная ведомость	Т-49
		Расчетная ведомость	Т-51
		Платежная ведомость	Т-53
		Журнал регистрации платежных ведомостей	Т-53а
		Лицевой счет	Т-54
		Лицевой счет (свт)	Т-54а
		Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику	Т-60
		Записка-расчет при прекращении (расторжении) действия трудового договора (контракта) с работником (увольнении)	Т-61
		Акт о приемке работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы	Т-73
Учет материалов		Доверенность	М-2; М-2а
		Приходный ордер	М-4
		Акт о приемке материалов	М-7
		Лимитно-заборная карта	М-8
		Требование-накладная	М-11
		Накладная на отпуск материалов на сторону	М-15
		Карточка учета материалов	М-17
Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений	М-35		
Учет торговых операций (общий)		Акт о приемке товаров	ТОРГ-1
		Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей	ТОРГ-2
		Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров	ТОРГ-3
		Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика	ТОРГ-4
		Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика	ТОРГ-5
		Акт о завесе тары	ТОРГ-6
		Журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары	ТОРГ-7
		Заказ-отборочный лист	ТОРГ-8
		Упаковочный ярлык	ТОРГ-9
		Спецификация	ТОРГ-10
		Товарный ярлык	ТОРГ-11
		Товарная накладная	ТОРГ-12
		Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары	ТОРГ-13
		Расходно-приходная накладная (для мелкорозничной торговли)	ТОРГ-14
		Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей	ТОРГ-15
		Акт о списании товаров	ТОРГ-16
		Приходный групповой отвес	ТОРГ-17
		Журнал учета движения товаров на складе	ТОРГ-18
		Расходный отвес (спецификация)	ТОРГ-19
		Акт о подработке, подсортировке, перетаривании товаров	ТОРГ-20
		Акт о переборке (сортировке) плодоовощной продукции	ТОРГ-21
		Акт о контрольной (выборочной) проверке яиц	ТОРГ-22

1	2	3
	Товарный журнал работника мелкорозничной торговли	ТОРГ-23
	Акт о перемеривании тканей	ТОРГ-24
	Акт об уценке лоскута	ТОРГ-25
	Заказ	ТОРГ-26
	Журнал учета выполнения заказов покупателей	ТОРГ-27
	Карточка количественно-стоимостного учета	ТОРГ-28
	Товарный отчет	ТОРГ-29
	Отчет по таре	ТОРГ-30
	Сопроводительный реестр сдачи документов	ТОРГ-31
Учет основных средств	Акт о приеме-передаче основных средств (кроме зданий, сооружений)	ОС-1
	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	ОС-1а
	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)	ОС-16
	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств	ОС-2
	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств	ОС-3
	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)	ОС-4
	Акт о списании автотранспортных средств	ОС-4а
	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)	ОС-46
	Инвентарная карточка учета объекта основных средств	ОС-6
	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств	ОС-6а
	Инвентарная книга учета объектов основных средств	ОС-66
	Акт о приеме (поступлении) оборудования	ОС-14
	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж	ОС-15
Акт о выявленных дефектах оборудования	ОС-16	
Учет имущества, перешедшего в соответствии с ПБУ 6/01 из малоценных и быстроизнашивающихся предметов в состав основных средств	Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов	МБ-2
	Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов	МБ-4
	Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений	МБ-7
	Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов	МБ-8
Учет спецодежды и спецобуви	Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов	МБ-4
	Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов	МБ-8
Учет нематериальных активов	Карточка учета нематериальных активов	НМА-1
Учет работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ	Акт о приемке выполненных работ	КС-2
	Справка о стоимости выполненных работ и затрат	КС-3
	Общий журнал работ	КС-6
	Журнал учета выполненных работ	КС-6а
	Акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения	КС-8
	Акт о разборке временных (нетитульных) сооружений	КС-9
Акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений	КС-10	



1	2	3
	Акт приемки законченного строительного объекта	КС-11
	Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией	КС-14
	Акт о приостановлении строительства	КС-17
	Акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству	КС-18
Учет работы строительных машин и механизмов	Рапорт о работе башенного крана	ЭСМ-1
	Путевой лист строительной машины	ЭСМ-2
	Рапорт о работе строительной машины (механизма)	ЭСМ-3
	Рапорт-наряд о работе строительной машины (механизма)	ЭСМ-4
	Карта учета работы строительной машины (механизма)	ЭСМ-5
	Журнал учета работы строительной машины (механизма)	ЭСМ-6
	Справка для расчетов за выполненные работы (услуги)	ЭСМ-7
Учет работ в автомобильном транспорте	Путевой лист легкового автомобиля	3
	Путевой лист специального автомобиля	3 спец.
	Путевой лист легкового такси	4
	Путевой лист грузового автомобиля	4-С
	Путевой лист автобуса	6
	Путевой лист автобуса необщего пользования	6 (спец)
	Журнал учета движения путевых листов	8
	Товарно-транспортная накладная	1-Т
Учет результатов инвентаризации	Инвентаризационная опись основных средств	ИНВ-1
	Инвентаризационная опись нематериальных активов	ИНВ-1а
	Инвентаризационный ярлык	ИНВ-2
	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей	ИНВ-3
	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных	ИНВ-4
	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение	ИНВ-5
	Акт инвентаризации расчетов за товарно-материальные ценности, находящиеся в пути	ИНВ-6
	Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них	ИНВ-8
	Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях	ИНВ-8а
	Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них	ИНВ-9
	Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств	ИНВ-10
	Акт инвентаризации расходов будущих периодов	ИНВ-11
	Акт инвентаризации наличных денежных средств	ИНВ-15
	Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности	ИНВ-16
	Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами	ИНВ-17
	Справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами	Приложение к форме ИНВ-17

1	2	3
	Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, нематериальных активов	ИНВ-18
	Сличительная ведомость результатов инвентаризаций товарно-материальных ценностей	ИНВ-19
	Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации	ИНВ-22
	Журнал учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации	ИНВ-23
	Акт о контрольной проверке правильности проведения инвентаризации ценностей	ИНВ-24
	Журнал учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций	ИНВ-25
	Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией	ИНВ-26
Учет денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин	Акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков контрольно-кассовой машины	КМ-1
	Акт о снятии показаний контрольных и суммирующих денежных счетчиков при сдаче (отправке) контрольно-кассовой машины в ремонт да при возвращении ее в организацию	КМ-2
	Акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам	КМ-3
	Журнал кассира-операциониста	КМ-4
	Журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира-операциониста	КМ-5
	Справка-отчет кассира-операциониста	КМ-6
	Сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке организации	КМ-7
	Журнал учета вызовов технических специалистов и регистрации выполненных работ	КМ-8
Акт о проверке наличных денежных средств кассы	КМ-9	
Учет торговых операций при продаже товаров в кредит	Справка для покупки товаров в кредит	КР-1
	Поручение-обязательство (обязательство)	КР-2
	Ведомость-опись поручений-обязательств (обязательств), оформленных покупателями за товары, проданные в кредит	КР-3
	Распоряжение	КР-4
	Ведомость учета поступления денег в расчетную кассу от покупателей в погашение задолженности за товары, проданные в кредит	КР-5
	Реестр возвращенных поручений-обязательств (обязательств)	КР-6
	Справка о состоянии расчетов с работниками за товары, проданные в кредит	КР-7
Учет торговых операций в комиссионной торговле	Перечень товаров, принятых на комиссию	КОМИС-1
	Перечень принятых на комиссию транспортных средств (автомобилей, мотоциклов и номерных узлов (агрегатов))	КОМИС-1а
	Товарный ярлык	КОМИС-2
	Акт об уценке	КОМИС-3
	Справка о продаже товаров, принятых на комиссию	КОМИС-4

1	2	3
	Акт о снятии товара с продажи	КОМИС-5
	Карточка учета товаров и расчетов по договорам комиссии	КОМИС-6
	Ведомость учета платежей, полученных за хранения непроданных товаров	КОМИС-7
	Журнал учета приема на комиссию и продажи транспортных средств (автомобилей, мотоциклов и номерных узлов агрегатов)	КОМИС-8
Учет операций в общественном питании	Калькуляционная карточка	ОП-1
	План-меню	ОП-2
	Требование в кладовую	ОП-3
	Накладная на отпуск товара	ОП-4
	Закупочный акт	ОП-5
	Дневной заборный лист	ОП-6
	Опись дневных заборных листов (накладных)	ОП-7
	Акт о бое, ломе и утрате посуды и приборов	ОП-8
	Ведомость учета движения посуды и приборов	ОП-9
	Акт о реализации и отпуске изделий кухни	ОП-10
	Акт о продаже и отпуске изделий кухни	ОП-11
	Акт о реализации готовых изделий кухни за наличный расчет	ОП-12
	Контрольный расчет расхода специй и соли	ОП-13
	Ведомость учета движения продуктов и тары на кухне	ОП-14
	Акт о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов готовых изделий кухни	ОП-15
	Ведомость учета остатков продуктов и товаров на складе (в кладовой)	ОП-16
	Контрольный расчет расхода продуктов по нормам рецептур на выпущенные изделия	ОП-17
	Акт о передаче товаров и тары при смене материально ответственного лица	ОП-18
	Журнал учета столовой посуды и приборов, выдаваемых под отчет работникам организации	ОП-19
	Заказ-счет	ОП-20
	Акт на отпуск питания сотрудникам организации	ОП-21
	Акт на отпуск питания по безналичному расчету	ОП-22
	Акт о разделке мяса-сырья на полуфабрикаты	ОП-23
	Ведомость учета движения готовых изделий в кондитерском и других цехах	ОП-24
	Наряд-заказ на изготовление кондитерских и других изделий	ОП-25
Учет продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения	Акт о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение	МХ-1
	Журнал учета товарно-материальных ценностей, сданных на хранение	МХ-2
	Акт о возврате товарно-материальных ценностей, сданных на хранение	МХ-3
	Журнал учета поступающих грузов	МХ-4
	Журнал учета поступления продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения	МХ-5
	Журнал учета расхода продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения	МХ-6
	Журнал учета поступления плодоовощной продукции в места хранения	МХ-7
	Журнал учета расхода плодоовощной продукции в местах хранения	МХ-8
	Весовая ведомость	МХ-9
	Партионная карта	МХ-10

1	2	3
	Акт о расходе товаров по партиям	МХ-11
	Акт о расходе товаров по партиям	МХ-12
	Акт о контрольной проверке продукции, товарно-материальных ценностей, вывозимых из мест хранения	МХ-13
	Акт о выборочной проверке наличия товарно-материальных ценностей в местах хранения	МХ-14
	Акт об уценке товарно-материальных ценностей	МХ-15
	Карточка учета овощей и картофеля в буртах (траншеях, овощехранилищах)	МХ-16
	Акт о зачистке бурта (траншеи, овощехранилища)	МХ-17
	Накладная на передачу готовой продукции в места хранения	МХ-18
	Ведомость учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения	МХ-19
	Отчет о движении товарно-материальных ценностей в местах хранения	МХ-20
	Отчет о движении материально-технических ценностей в местах хранения	МХ-20а
		Отчет экспедитора
Учет сельскохозяйственной продукции и сырья – учет движения зерна	Реестр отправки зерна и другой продукции с поля	СП-1
	Реестр приема зерна и другой продукции	СП-2
	Талон водителя	СП-5
	Талон комбайнера	СП-6
	Талон бункериста	СП-7
	Реестр приема зерна от водителя	СП-8
	Реестр приема зерна весовщиком	СП-9
	Выписка из реестра о намолоте зерна и убранной площади	СП-10
	Ведомость движения зерна и другой продукции	СП-11
	Товарно-транспортная накладная (зерно)	СП-31
Учет сельскохозяйственной продукции и сырья – учет движения другой продукции растениеводства	Путевка на вывоз продукции с поля	СП-4
	Акт на сортировку и сушку продукции растениеводства	СП-12
	Акт расхода семян и посадочного материала	СП-13
	Дневник поступления продукции закрытого грунта	СП-15
	Дневник поступления продукции садоводства	СП-16
	Акт приема грубых и сочных кормов	СП-17
	Акт на оприходование пастбищных кормов	СП-18
	Акт на оприходование пастбищных кормов, учтенных по укосному методу	СП-19
	Ведомость учета расхода кормов	СП-20
	Учет сельскохозяйственной продукции и сырья – учет движения животных	Акт на оприходование приплода животных
Приемо-расчетная ведомость на животных, принятых от населения		СП-40
Акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы		СП-41
Акт на оприходование приплода зверей		СП-42
Ведомость взвешивания животных		СП-43
Расчет определения прироста живой массы		СП-44
Акт снятия скота (с откорма, нагула, дорацивания)		СП-45
Акт на перевод животных		СП-47
Учетный лист движения животных и расхода кормов		СП-48
Путевой журнал следования скота, отправленного по железной дороге		СП-49
Книжка чабана, гуртоправа, табунщика и др.		СП-50

1	2	3
	Отчет о движении скота и птицы на ферме	СП-51
	Карточка учета движения молодняка птицы	СП-52
	Карточка учета движения взрослой птицы	СП-53
	Акт на выбытие животных и птицы (забой, при- резка и падеж)	СП-54
	Учетный лист убоя и падежа животных	СП-55
	Производственный отчет о переработке птицы и выходе продукции	СП-56
Учет сельскохозяйственной продук- ции и сырья – учет движения продук- ции животноводства	Дневник поступления сельскохозяйственной про- дукции	СП-14
	Журнал учета надоя молока	СП-21
	Журнал учета приемки (закупки) молока от граж- дан	СП-22
	Ведомость учета движения молока	СП-23
	Акт настрига и приема шерсти	СП-24
	Дневник поступления и отправки шерсти	СП-25
	Акт сортировки яиц в цехе инкубации	СП-26
	Ведомость переработки молока и молочных про- дуктов	СП-27
	Отчет о переработке продукции	СП-28
	Отчет о процессах инкубации	СП-29
Учет сельскохозяйственной продук- ции и сырья – учет реализации	Реестр документов на выбытие продукции	СП-3
	Отчет по складу-холодильнику	СП-30
	Товарно-транспортная накладная (животные)	СП-32
	Товарно-транспортная накладная (молсырье)	сп-33
	Товарно-транспортная накладная (овощи, плоды, ягоды, лубяные культуры)	СП-34
	Товарно-транспортная накладная (шерсть)	СП-35
	Акт о приемке продукции для реализации (про- дажи)	СП-36
	Отчет о реализации продукции	СП-37
	Отчет о продаже сельскохозяйственной продук- ции	СП-38
	Акт на передачу (продажу), закупку скота и пти- цы по договорам с гражданами	СП-46

**Унифицированные формы первичной учетной документации, применяемые при оформлении результатов инвентаризации**

Наименование первичного документа	Порядок оформления и ведения
1	2
<p>Форма № ИНВ-1 «Инвентаризационная опись основных средств»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление данных инвентаризации основных средств (зданий, сооружений, передаточных устройств машин и оборудования, транспортных средств, инструмента, вычислительной техники, производственного и хозяйственного инвентаря и тому подобное).</p> <p><i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами инвентаризационной комиссии.</p> <p><i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, а второй остается у материально-ответственного лица. На основные средства, принятые в аренду, опись составляется в трех экземплярах отдельно по каждому арендодателю с указанием срока аренды. Один экземпляр инвентаризационной описи высылается в адрес арендодателя.</p> <p><i>Кем подписывается:</i> председателем инвентаризационной комиссии, членами комиссии и лицами, ответственными за сохранность основных средств.</p> <p><i>Особенности оформления:</i> составляется отдельно по каждому месту хранения ценностей и лицам, ответственным за сохранность основных средств, а также по группам основных средств (производственного и непромышленного назначения). При выявлении объектов, которые не отражены в учете, а также объектов, по которым отсутствуют характеризующие их данные, ответственные лица комиссии должны включить в инвентаризационную опись недостающие сведения и технические показатели по этим объектам. По решению инвентаризационной комиссии эти объекты должны быть оприходованы. В этом случае их первоначальную стоимость определяют с учетом рыночных цен, а сумму износа определяют по техническому состоянию объектов с обязательным оформлением соответствующих актов</p>
<p>Форма № ИНВ-1а «Инвентаризационная опись нематериальных активов»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление данных инвентаризации нематериальных активов, поступивших в организацию.</p> <p><i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами инвентаризационной комиссии.</p> <p><i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию, а второй остается у ответственного за сохранность документов лица.</p> <p><i>Кем подписывается:</i> председателем инвентаризационной комиссии, членами комиссии и лицами, ответственными за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы.</p> <p><i>Особенности оформления:</i> при выявлении нематериальных активов, не отраженных в бухгалтерском учете, комиссия должна включать их в инвентаризационную опись</p>
<p>Форма № ИНВ-3 «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей»</p>	<p><i>Предназначение:</i> отражение данных фактического наличия товарно-материальных ценностей (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы и другое) в местах хранения и на всех этапах их движения в организации.</p> <p><i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами комиссии на основании пересчета, взвешивания, перемеривания товарно-материальных ценностей отдельно по каждому месту нахождения и материально-ответственному лицу или группе лиц, на ответственном хранении которых находятся ценности.</p> <p><i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, а второй остается у материально-ответственного лица.</p> <p><i>Кем подписывается:</i> председателем инвентаризационной комиссии, членами комиссии и лицами, ответственными за сохранность товарно-</p>

материальных ценностей.

Продолжение прил. 16

1	2
	<p><i>Особенности оформления:</i> на выявленные при инвентаризации негодные или испорченные материалы и готовые изделия составляются соответствующие акты. При выявлении материальных ценностей, не отраженных в учете, они включаются в инвентаризационную опись. Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации (такие ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации», в которой указывается дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма). Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности. Отпускаемые в течение проведения инвентаризации товарно-материальные ценности (допускается проводить в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в присутствии членов инвентаризационной комиссии) заносятся в отдельную опись под наименованием «товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». При этом в расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.</p>
<p>Форма № ИНВ-2 «Инвентаризационный ярлык»</p>	<p><i>Предназначение:</i> учет фактического наличия сырья, готовой продукции, товаров и прочих материальных ценностей на складах в период проведения инвентаризации в тех случаях, когда по условиям организации деятельности (производства) инвентаризационная комиссия не имеет возможности в течение одного дня произвести подсчет материальных ценностей и записать их в инвентаризационную опись.</p> <p><i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами комиссии.</p> <p><i>Количество экземпляров:</i> один экземпляр, хранящийся с пересчитанными товарно-материальными ценностями по месту их нахождения.</p> <p><i>Кем подписывается:</i> членом комиссии, производившим пересчет, и ответственным за хранение лицом.</p> <p><i>Особенности применения:</i> данные формы используются для заполнения инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3)</p>
<p>Форма № ИНВ-4 «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление результатов инвентаризации стоимости отгруженных товарно-материальных ценностей.</p> <p><i>Кем оформляется:</i> ответственным лицом инвентаризационной комиссии.</p> <p><i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию, а второй остается у материально-ответственного лица.</p> <p><i>Кем подписывается:</i> председателем и членами комиссии.</p> <p><i>Особенности оформления:</i> на товарно-материальные ценности отгруженные, срок оплаты которых не наступил, и на товарно-материальные ценности отгруженные, но не оплаченные покупателями в срок, составляются отдельные акты</p>
<p>Форма № ИНВ-5 «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение.</p> <p><i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами инвентаризационной комиссии.</p> <p><i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию, а второй остается у материально-ответственного лица.</p> <p><i>Кем подписывается:</i> председателем и членами комиссии, материально-ответственными лицами.</p> <p><i>Особенности оформления:</i> записи производятся ответственными лицами инвентаризационной комиссии на основании проверки и пересчета в натуре</p>

1	2
<p>Форма № ИНВ-6 «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути»</p>	<p><i>Предназначение:</i> для выявления количества и стоимости товарно-материальных ценностей, которые в момент инвентаризации находятся в пути. <i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами комиссии. <i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию, а второй остается в инвентаризационной комиссии. <i>Кем подписывается:</i> председателем и членами инвентаризационной комиссии. <i>Особенности оформления:</i> составляется на основании документов, подтверждающих нахождение товарно-материальных ценностей в пути</p>
<p>Формы №№ ИНВ-8, ИНВ-9 «Акты инвентаризации драгоценных металлов, драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление результатов инвентаризации драгоценных металлов, драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них во всех местах хранения и непосредственно в производстве. <i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами инвентаризационной комиссии. <i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, а второй остается у материально-ответственного лица. При смене материально-ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах (один передается материально-ответственному лицу, сдавшему ценности, второй – материально-ответственному лицу, принявшему ценности, третий – в бухгалтерию). <i>Кем подписывается:</i> председателем и членами инвентаризационной комиссии, материально-ответственными лицами. <i>Особенности оформления:</i> при инвентаризации изделий, состоящих из драгоценных металлов и камней, данные по драгоценным металлам записываются в форму № ИНВ-8, а данные по драгоценным камням – в форму № ИНВ-9</p>
<p>Форма № ИНВ-8а «Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании и других изделиях»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление результатов инвентаризации драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях. <i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами инвентаризационной комиссии. <i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию, а второй остается у материально-ответственного лица. <i>Кем подписывается:</i> председателем и членами инвентаризационной комиссии, а также материально-ответственными лицами. <i>Особенности оформления:</i> составляется по каждой единице объекта в целом по организации. Данные приводятся в пересчете на чистую массу</p>
<p>Форма № ИНВ-10 «Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление инвентаризации незаконченных ремонтов зданий, сооружений, машин, оборудования, энергетических установок и других объектов основных средств. <i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами инвентаризационной комиссии. <i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию, а второй – материально-ответственному лицу. <i>Кем подписывается:</i> председателем и членами инвентаризационной комиссии, а также материально-ответственными лицами. <i>Особенности оформления:</i> данные граф 10, 11 применяются для выявления внутренних резервов и в системном бухгалтерском учете не отражаются. В случае выявления необоснованного перерасхода (графа 11) выявляются его причины и производятся соответствующие исправления в бухгалтерском учете</p>
<p>Форма «ИНВ-11 «Акт инвентаризации расходов будущих периодов»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление результатов инвентаризации расходов будущих периодов. <i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами инвентаризационной комиссии. <i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию, второй – остается в комиссии. <i>Кем подписывается:</i> председателем и членам инвентаризационной</p>



1	2
	<p>комиссии, а также материально-ответственными лицами.  <i>Особенности оформления:</i> акт составляется на основании выявления по документам остатков сумм, числящихся на соответствующем счете</p>
<p>Форма № ИНВ-15                      «Акт инвентаризации наличных денежных средств»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление результатов инвентаризации фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов (наличных денег, марок, чеков (чековых книжек) и других), находящихся в кассе организации.  <i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами комиссии.  <i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию, а второй остается у материально-ответственного лица. При смене материально-ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах (один передается материально-ответственному лицу, сдавшему ценности; второй – материально-ответственному лицу, принявшему ценности; третий – в бухгалтерию).  <i>Кем подписывается:</i> председателем и членами инвентаризационной комиссии, а также материально-ответственными лицами.  <i>Особенности оформления:</i> не допускается проведение инвентаризации при неполном составе инвентаризационной комиссии. Никаких подчисток и помарок в описи не допускается. Исправления должны быть оговорены и подписаны членами комиссии и материально-ответственным лицом. Во время инвентаризации операции по приему и выдаче денежных средств, разных ценностей и документов не производятся. По каждому факту недостачи денежных средств или их излишков материально-ответственное лицо дает этому объяснение на оборотной стороне акта, на основании которого руководитель организации принимает соответствующее решение (провести расследование, оприходовать излишек и тому подобное)</p>
<p>Форма № ИНВ-16                      «Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление результатов инвентаризации фактического наличия, ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности и выявление количественных расхождений их с учетными данными.  <i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами инвентаризационной комиссии.  <i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию, а второй остается у материально-ответственного лица, которое принимает ценные бумаги или бланки документов строгой отчетности на ответственное хранение. При смене материально-ответственных лиц опись составляется в трех экземплярах (один передается материально-ответственному лицу, принявшему ценные бумаги и бланки документов строгой отчетности; второй – материально-ответственному лицу, сдавшему ценные бумаги и бланки документов строгой отчетности; третий – в бухгалтерию).  <i>Кем подписывается:</i> председателем и членами инвентаризационной комиссии, а также материально-ответственными лицами.  <i>Особенности оформления:</i> на последней странице перед подписью председателя комиссии заполняются строки для записи последних номеров документов в случае движения ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности во время инвентаризации. При наличии бланков документов строгой отчетности, нумеруемых одним номером, составляется комплект с указанием количества документов в нем</p>
<p>Форма № ИНВ-17                      «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление результатов инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами.  <i>Кем оформляется:</i> ответственными лицами инвентаризационной комиссии.  <i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых передается в бухгалтерию, а второй остается в комиссии.  <i>Кем подписывается:</i> председателем и членами инвентаризационной комиссии.  <i>Особенности оформления:</i> акт составляется на основании выявления по документам остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах. По суммам задолженности к акту инвентаризации расчетов должна быть</p>

1	2
	приложена справка, которая является основанием для составления указанного акта. Справка составляется в разрезе синтетических счетов бухгалтерского учета
<p style="text-align: center;">Форма № ИНВ-19</p> <p>«Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, нематериальных активов (форма № ИНВ-18); сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление результатов инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, готовой продукции и прочих материальных ценностей, по которым выявлены отклонения от данных учета.</p> <p><i>Кем оформляется:</i> бухгалтером организации.</p> <p><i>Количество экземпляров:</i> два экземпляра, один из которых хранится в бухгалтерии, а второй передается материально-ответственному лицу.</p> <p><i>Кем подписывается:</i> бухгалтером (с результатами сличения должно быть ознакомлено материально-ответственное лицо).</p> <p><i>Особенности оформления:</i> на ценности, не принадлежащие, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении или арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете</p>
<p style="text-align: center;">Форма № ИНВ-22</p> <p>«Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации»</p>	<p><i>Предназначение:</i> оформление проведения инвентаризаций и контрольных проверок правильности проведения инвентаризации (распоряжение о проведении инвентаризации). Приказ (постановление, распоряжение) является письменным заданием, конкретизирующим содержание, объем, порядок и сроки проведения инвентаризации проверяемого объекта, а также персональный состав инвентаризационной комиссии.</p> <p><i>Кем оформляется:</i> ответственным лицом организации (как правило, работником отдела кадров).</p> <p><i>Количество экземпляров:</i> один экземпляр для председателя комиссии.</p> <p><i>Кем подписывается:</i> руководителем организации.</p> <p><i>Особенности оформления:</i> приказ регистрируется в журнале учета (форма № ИНВ-23)</p>
<p style="text-align: center;">Форма № ИНВ-23</p> <p>«Журнал учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации»</p>	<p><i>Предназначение:</i> учет и контроль за проведением инвентаризаций.</p> <p><i>Кем ведется:</i> ответственным лицом организации (как правило, работником бухгалтерии)</p>
<p style="text-align: center;">Форма № ИНВ-24</p> <p>«Акт о контрольной проверке правильности проведения инвентаризации ценностей»</p>	<p><i>Предназначение:</i> применяется для оформления контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций.</p> <p><i>Кем оформляется:</i> лицом, проводящим контрольную проверку.</p> <p><i>Количество экземпляров:</i> рекомендуется два экземпляра, один из которых передается председателю комиссии, которая проводила инвентаризацию.</p> <p><i>Кем подписывается:</i> ответственным лицом, проводившим контрольную проверку; председателем инвентаризационной комиссии и членами комиссии</p>
<p style="text-align: center;">Форма № ИНВ-25</p> <p>«Журнал учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации»</p>	<p><i>Предназначение:</i> применяется для учета проведения контрольных проверок и их результатов</p>
<p style="text-align: center;">Форма № ИНВ-26</p> <p>«Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией»</p>	<p><i>Предназначение:</i> применяется для оформления результатов инвентаризаций.</p> <p><i>Кем оформляется:</i> ответственным работником бухгалтерии.</p> <p><i>Количество экземпляров:</i> один экземпляр.</p> <p><i>Кем подписывается:</i> руководителем организации, главным бухгалтером, председателем инвентаризационной комиссии и членами комиссии</p>

*Учетные регистры единой журнально-ордерной формы бухгалтерского учета*

Учетный регистр			Учетный период, на который открывается регистр	Вид деятельности, где применяется регистр					
№		Наименование и назначение		Промышленность	Строительство	Наука	Снабжение и сбыт		
Журнала-ордера	Ведомости		1					2	3
1	-	По кредиту счета 50	Месяц	+	+	+	+		
-	1	Ведомость по дебету счета 50	Месяц	+	+	+	+		
2	-	По кредиту счета 51	Месяц	+	+	+	+		
-	2	Ведомость по дебету счета 51	Месяц	+	+	+	+		
2/1	-	По кредиту счета 52							
3	-	По кредиту счетов 55, 57	Месяц	+	+	+	+		
4	-	По кредиту счетов 66, 67	Месяц	+	+	+	+		
6	-	По кредиту счета 60 (с вкладным листом на каждые 50 - 60 счетов-фактур)	Месяц	+	+	+	+		
6/1	-	По кредиту счета 15	Месяц	+	+	+	+		
-	5	Ведомость аналитического учета расчетов с поставщиками в порядке плановых платежей (с вкладным листом на каждый месяц)	Квартал, полугодие, год	+	-	-	+		
-	5-с	Ведомость учета расчетов с заказчиками (генподрядчиками) за выполненные работы (с вкладным листом на каждые 50 - 60 счетов-фактур)	Месяц	-	+	+	-		
-	6-с	Ведомость учета неотфактурованных поставок (с вкладным листом на каждые 50 - 60 счетов-фактур)	Полугодие	-	+	-	-		
-	6а-с	Ведомость учета материалов в пути (с вкладным листом на каждые 50 - 60 счетов-фактур)	Год	-	+	-	-		
7	-	По кредиту счета 71	Год	+	+	+	+		
8	-	По кредиту счетов 09, 19, 58, 60-2, 62-2, 68, 73, 75, 76, 77	Год	+	+	+	+		

1	2	3	4	5	6	7	8
-	7	Ведомость учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами (с вкладным листом на каждые 20 дебиторов и кредиторов) по аналитическому учету к счетам 58, 68, 69, 71, 73, 75, 76, 79	Год	+	+	+	+
-	8	Книга учета по депонированной оплате труда	Год	+	+	+	+
-	9	Ведомость учета расчетов с жильцами квартир и общежитий (для крупных предприятий)	Год	+	+	+	+
9	-	По кредиту счета 79	Месяц	+	+	+	+
10	-	По кредиту счетов 02, 05, 10, 16, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 69, 70, 94, 96, 97	Месяц	+	-	-	-
-	10	Ведомость учета материалов на складах (для предприятий, имеющих более 5 складов)	Месяц	+	-	-	-
-	10а	Ведомость учета материалов на складах (для предприятий, имеющих не более 5 складов)	Месяц	+	-	-	-
-	11	Ведомость учета материалов в цехах	Месяц	+	-	-	-
-	12	Ведомость учета затрат цехов (только к журналу-ордеру N 10) (с вкладным листом для каждого цеха)	Месяц	+	-	-	-
-	13	Ведомость учета затрат обслуживающих производств и хозяйств	Месяц	+	-	-	-
-	14	Ведомость учета потерь в производстве	Месяц	+	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8
-	15	Ведомость учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных (по аналитическому учету к счетам 26, 44 и 97)	Месяц	+	-	-	-
-	10-с	Ведомость учета движения материалов в денежном выражении (с вкладным листом на каждые 20 материально ответственных лиц)	Месяц	-	+	+	-
-	15-с	Ведомость аналитического учета временных зданий, сооружений и приспособлений (с вкладным листом на каждые 50 названий)	Год	-	+	-	-
11	-	По кредиту счетов 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 62, 90	Месяц	+	+	+	+
-	16	Ведомость учета реализации продукции (работ, услуг) (с вкладным листом на каждые 50 - 60 счетов-фактур) по дебету счетов 40, 41, 42, 43, 44, 45, 62, 90	Месяц	+	+	+	+
12	-	По кредиту счетов 59, 63, 80, 81, 82, 83, 84, 86, 96, 97	Месяц	+	+	+	+
13	-	По кредиту счетов 01, 03, 04, 91	Месяц	+	+	+	+
-	17	Ведомость учета нематериальных активов и амортизации (с вкладным листом на каждые 50 объектов)	Год	+	+	+	+
14	-	По кредиту счета 14	По мере необходимости	+	+	+	+
15	-	По кредиту счетов 98, 99	Месяц	+	+	+	+
16	-	По кредиту счетов 07, 08, 11	Месяц	+	+	+	+
-	18	Ведомость учета затрат по вложениям во внеоборотные активы (с вкладным листом на каждые 50 объектов)	Квартал, полугодие, год	+	+	+	+

**Разработочные таблицы (учетные регистры) единой журнально-ордерной формы бухгалтерского учета**

№ разрабо- точной табли- цы	Наименование и назначе- ние разработочной табли- цы	Учетный пери- од, на который открывается регистр	Вид деятельности, где применяется регистр			
			промышленность	строительство	наука	снабжение и сбыт
1	2	3	4	5	6	7
РТ-1	Распределение заработной платы и расхода материалов (для предприятий с децентрализованным учетом)	Месяц	+	-	-	-
РТ-2	Распределение заработной платы	Месяц	-	+	+	-
РТ-3	Сводка данных по расчетам с рабочими и служащими	Месяц	+	-	-	-
РТ-4	Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников	Месяц	+	-	-	-
РТ-5	Сводка начисленной заработной платы по ее составу и категориям работников и сводка данных по расчетам с рабочими и служащими (взамен таблиц РТ-3 и РТ-4)	Месяц	+	+	-	-
РТ-5с	Сводка начисленной заработной платы по ее составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределе-ние заработной платы (с вкладным листом)	Месяц	-	+	+	-
РТ-6	Расчет амортизации основ-ных средств	Месяц	+	-	-	-
РТ-7	Расчет амортизации основ-ных средств	Месяц	-	+	+	-
РТ-9	Распределение услуг вспомо-гательных (обслуживающих) производств и хозяйств	Месяц	+	-	-	-
РТ-11	Реестр выданной заработной платы	На месяц 8 - 10 экз.	+	+	-	+
РТ-12	Карточка аналитического учета расчетов с дебиторами и кредиторами	По числу лице-вых счетов де-биторов и кре-диторов	+	+	+	+
РТ-13	Листок-расшифровка	На месяц 25 - 30 экз.	+	+	+	+
РТ-14	Бухгалтерская справка	На месяц 25 экз.	+	+	+	+
РТ-15	Справка для архива	На месяц 25 - 50 экз.	+	+	+	+

**Особенности формирования Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности и его взаимосвязь с учетными регистрами для субъектов малого предпринимательства**

Наименование счета	Код счета по типовому плану счетов	Код счета по упрощенному плану счетов	Учетные регистры упрощенной формы бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета	Учетные регистры простой формы бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета)			
1	2	3	4	5			
Основные средства	01	01	В-1	К-1			
Амортизация основных средств	02	02					
Доходные вложения в материальные ценности	03	01					
Нематериальные активы	04	01					
Амортизация нематериальных активов	05	02					
Вложения во внеоборотные активы	08	08					
Оборудование к установке	07	10	В-2	К-1			
Отложенные налоговые активы	09						
Материалы	10						
Животные на выращивании и откорме	11						
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14						
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15						
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16						
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19				19	В-2	К-1
Основное производство	20				20	В-3	К-1
Полуфабрикаты собственного производства	21						
Вспомогательные производства	23						
Общепроизводственные расходы	25						
Общехозяйственные расходы	26						
Брак в производстве	28						
Обслуживающие производства и хозяйства	29	41	В-2	К-1			
Выпуск продукции (работ, услуг)	40						
Товары	41						
Торговая наценка	42						
Готовая продукция	43	20	В-3	К-1			
Расходы на продажу	44						
Товары отгруженные	45	90	В-6	К-1			
Выполненные этапы по незавершенным работам	46						
Касса	50	50	В-4	К-1			
Расчетные счета	51	51	В-4	К-1			
Валютные счета	52	52	В-4	К-1			

1	2	3	4	5
Специальные счета в банках	55	55	В-4	К-1
Переводы в пути	57	57	В-4	К-1
Финансовые вложения	58	58	В-5	К-1
Резервы под обесценение финансовых вложений	59			
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	60	В-7	К-1
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	62	В-6	К-1
Резервы по сомнительным долгам	63			
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	66	В-5	К-1
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67			
Расчеты по налогам и сборам	68	68	В-5	К-1
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	69	В-5	К-1
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	70	В-8	К-1, В-8
Расчеты с подотчетными лицами	71	76	В-5, В-6, В-7	К-1
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73			
Расчеты с учредителями	75			
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76			
Отложенные налоговые обязательства	77			
Внутрихозяйственные расчеты	79			
Уставный капитал	80	80	В-4	К-1
Собственные акции (доли)	81	81	В-4	К-1
Резервный капитал	82	82	В-4	К-1
Добавочный капитал	83	83	В-4	К-1
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	84	В-4	К-1
Целевое финансирование	86	66	В-5	К-1
Продажи	90	90	В-6	К-1
Прочие доходы и расходы	91	91	В-5, В-6	К-1
Недостачи и потери от порчи ценностей	94			
Резервы предстоящих расходов	96			
Расходы будущих периодов	97	97	В-5, В-6	К-1
Доходы будущих периодов	98	98	В-5, В-6	К-1
Прибыли и убытки	99	99	В-4	К-1



*Рекомендации хозяйствующим субъектам при выборе формы ведения бухгалтерского учета*

Требования, предъявляемые к формам счетоводства	Формы бухгалтерского учета			
	Журнально-ордерная	Упрощенная с использованием регистров бухгалтерского учета	Простая (без использования регистров бухгалтерского учета)	Таблично-автоматизированная
1	2	3	4	5
Наличие законодательной базы	<ul style="list-style-type: none"> <li>Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства, утверждена письмом Министерства финансов СССР от 08.03.1960 года № 63;</li> <li>Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций, утверждена письмом Министерства финансов СССР от 06.06.1960 года № 176;</li> <li>Письмо Министерства финансов РФ от 24.07.1992 года № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях»;</li> <li>отраслевые указания, разработанные министерствами и ведомствами для организаций соответствующих отраслей</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>«О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства», приказ Министерства финансов РФ от 21.12.1998 года №64н</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>«О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» приказ Министерства финансов РФ от 21.12.1998 года № 64н</li> </ul>	Специальный нормативный документ, регламентирующий таблично-автоматизированную форму, отсутствует
Единство методологической основы бухгалтерского учета, предполагающее ведение бухгалтерского учета на основе принципов начисления и двойной записи	В полной мере обеспечивает единство методологической основы бухгалтерского учета. Журналы-ордера строятся по кредитовому признаку, а Главная книга имеет развернутый дебетовый оборот, таким образом, обеспечивается выполнение принципа двойной записи по	В значительной степени соответствует требованию единства методологической основы бухгалтерского учета. Данная форма бухгалтерского учета предполагает его ведение в 9 ведомостях. И, как правило, каждая Ведомость применяется для учета операций по одному из	Простая форма используется малыми предприятиями, совершающими незначительное количество хозяйственных операций в месяц (не более 30), не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов. Форма	В настоящее время разработчики программных продуктов предлагают своим пользователям, как правило, целый набор регистров бухгалтерского учета, который они могут использовать в своей деятельности. В этой ситуации бухгалтер

1	2	3	4	5
	<p>счетам бухгалтерского учета. Система построения журналов-ордеров обеспечивает соблюдение требования временной определенности фактов хозяйственной деятельности и метода начислений при учете доходов и расходов</p>	<p>используемых бухгалтерских счетов. На основании Ведомости № В-9 обобщаются месячные итоги финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия. Ведомости содержат как дебетовый, так и кредитовый оборот по каждому счету, обеспечивая принцип двойной записи. В этой форме бухгалтерского учета возможен отказ от метода начислений и разрешен к применению кассовый метод учета доходов и расходов</p>	<p>позволяет вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности (форма К-1) по дебету одного и по кредиту другого счета в соответствии с методом двойной записи, для учета расчетов по оплате труда с работниками ведется ведомость учета заработной платы (форма В-8). Книга учета фактов хозяйственной деятельности - комбинированный регистр бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса. В этой форме бухгалтерского учета возможен отказ от метода начислений и разрешен к применению кассовый метод учета доходов и расходов</p>	<p>организации самостоятельно определяет систему учетных регистров, которая должна быть использована в организации, но в рамках тех возможностей, которые представлены программным продуктом</p>
<p>Взаимосвязь данных аналитического и синтетического учета</p>	<p>Итоги регистров аналитического учета переносятся в журналы-ордера, являющиеся регистрами синтетического учета</p>	<p>Регистры аналитического и синтетического учета совмещены. Каждая Ведомость является регистром аналитического учета, а ее итоги - обороты и сальдо по синтетическим счетам</p>	<p>Существует общий регистр – Книга (журнал) учета фактов хозяйственной деятельности (К-1), итоги которого являются оборотами по счетам синтетического учета. Исключение составляет ведомость учета оплаты труда (В-8). Книга (К-1) не обеспечивает необходимого объема аналитической информации</p>	<p>Позволяет обеспечить многоуровневую аналитику в различных оборотных ведомостях, сформированных по различным признакам (счет, контрагент, наименование товара, дата, период и т.д.). Итоги по оборотным ведомостям по каждому счету - регистр синтетического учета</p>

1	2	3	4	5
Сплошное отражение всех хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета на основании первичных учетных документов	В аналитических ведомостях	В каждом регистре (Ведомости)	В Книге (журнале) фактов хозяйственной деятельности (К-1)	Запись на счетах бухгалтерского учета по каждой хозяйственной операции формируется либо из первичного документа, подготовливаемого с помощью программного продукта, либо путем записи в электронный журнал
Накапливание и систематизация данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для управления и контроля за хозяйственной деятельностью хозяйствующих субъектов	Журнально-ордерная форма не обладает наглядностью и не позволяет неподготовленному пользователю извлекать из регистров информацию для оперативного управления деятельностью предприятия	Ведомости представлены в форме, недостаточно доступной для получения информации о состоянии имущества и расчетов на начало и конец отчетного периода (например, месяца)	Регистрация хозяйственных операций в Книге (К-9) осуществляется в хронологическом порядке без предварительной группировки по каким-либо признакам, поэтому получить систематизированную информацию из Книги (К-9) не представляется возможным	Возможность получения информации для управленческих нужд зависит от программного продукта. Как правило, возможность группировать имеющуюся информацию позволяет получить данные в необходимом контексте
Накапливание и систематизация данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для составления бухгалтерской отчетности	Информация, содержащаяся в регистрах аналитического учета и журналах-ордерах, достаточна для составления бухгалтерской отчетности	Ведомости позволяют накопить и систематизировать данные первичных документов в разрезе показателей, необходимых для составления бухгалтерской отчетности	В случае весьма незначительного числа хозяйственных операций, совершаемых за отчетный период, информация, содержащаяся в Книге (К-9) позволит составить бухгалтерскую отчетность	В зависимости от программного продукта и уровня адаптации его к особенностям конкретного хозяйствующего субъекта
Накапливание и систематизация данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для составления налоговой отчетности	Информация, содержащаяся в регистрах аналитического учета и журналах-ордерах, не всегда достаточна для составления налоговой отчетности и требует дополнительного накопления и систематизации	Информация, содержащаяся в Ведомостях после дополнительной их доработки под требования налогового законодательства, может оказаться достаточной для ведения налогового учета и составления налоговых регистров налоговой отчетности	Информация, содержащаяся в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности, недостаточно для составления налоговой отчетности и требует наличия дополнительных налоговых регистров	В зависимости от программного продукта и уровня адаптации его к особенностям конкретного хозяйствующего субъекта и требованиям налогового законодательства

1	2	3	4	5
<p>Рекомендации хозяйствующим субъектам по выбору формы счетоводства</p>	<p>Применение данных форм бухгалтерского учета в полной мере возможно в условиях различных организаций и широко используется в программных продуктах. Однако, журнально-ордерная форма сложна в ее практическом применении и не обладает наглядностью, то есть не аналитична, требует дополнительных регистров, что не оправдывает ее применение</p>	<p>На наш взгляд, данная форма является удобной и практичной, особенно для субъектов малого бизнеса, применяющих упрощенную систему налогообложения, но, к сожалению, как показывает практика, Типовые рекомендации, изложенные в приказе № 64н, используются крайне редко. На наш взгляд, это объясняется отсутствием готового программного продукта, ориентированного на методику, изложенную в Типовых рекомендациях</p>	<p>Книга (К-9) регистрации хозяйственных операций абсолютно не содержит никаких обобщающих показателей, позволяющих их использовать для управленческих нужд. Поэтому возникает необходимость вести дополнительные аналитические ведомости, например, по расчетам с поставщиками и покупателями, по видам налогов, по движению товарно-материальных ценностей и другим. Исходя из этого можно сделать вывод, что применение простой формы ведения учета неэффективно, так как информация, содержащаяся в ней, не удовлетворяет нуждам управления организацией</p>	<p>Форма организации учета с применением программного продукта и средств вычислительной техники получает все большее развитие. Для субъекта малого предпринимательства трудности ее применения связаны с отсутствием возможности самостоятельно адаптировать ее к особенностям деятельности и требованиям налогового законодательства. Главное преимущество таблично-автоматизированной формы счетоводства - это возможное снижение трудоемкости процесса обработки учетной информации, которое зачастую приводит и к снижению уровня знаний бухгалтеров о методах и формах бухгалтерского учета, превращая учетных работников в операторов</p>

**Выбор способов ведения бухгалтерского учета**

<i>Элемент учетной политики</i>	<i>Допустимые законодательством варианты</i>	<i>Нормативный акт, служащий обоснованием</i>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
<b>Учет основных средств</b>		
Способ начисления амортизации по основным средствам	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Линейный способ;</li> <li>• Способ уменьшаемого остатка;</li> <li>• Способ списания стоимости по сумме числа лет срока полезного использования;</li> <li>• Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)</li> </ul>	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (п.48); ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (п.18)
Установление лимита стоимости для отражения в учете и отчетности в составе материально-производственных запасов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Применяется лимит 20000 руб.;</li> <li>• Лимит устанавливается организацией</li> </ul>	ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (п.5)
Переоценка основных средств	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Организация проводит переоценку основных средств;</li> <li>• Организация не проводит переоценку основных средств</li> </ul>	ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (п.15)
Порядок переоценки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Путем индексации;</li> <li>• Путем прямого пересчета</li> </ul>	ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (п.15)
Порядок учета и финансирования ремонта основных средств	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Затраты на ремонт могут относиться на себестоимость того отчетного периода, в котором были проведены ремонтные работы;</li> <li>• Создается резерв на проведение ремонтных работ в течение текущего отчетного года;</li> <li>• Фактические затраты на ремонт постепенно накапливаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов»</li> </ul>	ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (п.27); Инструкция по применению Плана счетов (пояснения к счетам 96 «Резервы предстоящих расходов» и 97 «Расходы будущих периодов»)
Применение организациями коэффициента при использовании способа уменьшаемого остатка	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Применяется коэффициент до 3;</li> <li>• Значение коэффициента устанавливается организацией</li> </ul>	Методические указания по учету основных средств (п.54)
Учет арендованных основных средств	<ul style="list-style-type: none"> <li>• По инвентарному номеру, присвоенному организацией;</li> <li>• По инвентарному номеру арендодателя</li> </ul>	Методические указания по учету основных средств (п.14)
<b>Учет нематериальных активов</b>		
Способ начисления амортизации по нематериальным активам	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Линейный способ;</li> <li>• Способ уменьшаемого остатка</li> </ul>	ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» (п.15)
Способ погашения стоимости нематериальных активов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Путем накопления сумм амортизационных отчислений на отдельном счете;</li> <li>• Путем уменьшения первоначальной стоимости нематериального актива</li> </ul>	ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» (п.19)
<b>Учет расходов на НИОКР</b>		
Порядок списания расходов на НИОКР	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Организация применяет линейный способ списания расходов;</li> <li>• Организация применяет способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг)</li> </ul>	ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (п.11)

1	2	3
<b>Учет материалов</b>		
Отражение процесса приобретения и заготовления материалов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Применение счета 10 «Материалы» с оценкой материалов на счете 10 по фактической себестоимости;</li> <li>• Применение счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» с оценкой материалов на счете 10 по учетной цене</li> </ul>	Инструкция по применению Плана счетов (пояснения к счету 10 «Материалы»)
Определение учетной цены	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Договорные цены;</li> <li>• Фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года);</li> <li>• Планово-расчетные цены;</li> <li>• Средняя цена группы</li> </ul>	Методические указания по учету МПЗ (п.80)
Способ оценки материально-производственных запасов и расчета фактической себестоимости отпущенных в производство ресурсов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• По себестоимости каждой единицы;</li> <li>• По средней себестоимости;</li> <li>• По себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО)</li> </ul>	Положение по ведению бухгалтерского учета (п.48); ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (п.16)
Применение способов оценки материалов при их списании методами средней себестоимости и ФИФО	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Взвешенная оценка;</li> <li>• Скользящая оценка</li> </ul>	Методические указания по учету МПЗ (п.78)
Исчисление себестоимости единицы запаса при списании (отпуске) материалов по себестоимости каждой единицы запасов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Включая все расходы, связанные с приобретением запаса;</li> <li>• Включая только стоимость запаса по договорной цене</li> </ul>	Методические указания по учету МПЗ (п.74)
Порядок списания отклонений или ТЗР	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Основной;</li> <li>• Упрощенный</li> </ul>	Методические указания по учету МПЗ (п.п.87 и 88)
<b>Учет тары</b>		
Порядок учета тары	<ul style="list-style-type: none"> <li>• По фактической себестоимости;</li> <li>• По учетным ценам</li> </ul>	Методические указания по учету МПЗ (п.166)
Определение учетной цены	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Договорные цены;</li> <li>• Фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года);</li> <li>• Планово-расчетные цены;</li> <li>• Средняя цена группы</li> </ul>	Методические указания по учету МПЗ (п.166)
<b>Формирование резерва под снижение стоимости материальных ценностей</b>		
Порядок создания резерва	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Резерв создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете;</li> </ul> <p>Резерв создается по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов</p>	Инструкция по применению Плана счетов (пояснения к счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»); Методические указания по учету МПЗ (п.20)

1	2	3
<b>Учет затрат на производство</b>		
Оценка незавершенного производства на предприятиях массового и серийного производства	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценка по фактической производственной себестоимости;</li> <li>• Оценка по нормативной (плановой) производственной себестоимости;</li> <li>• Оценка по прямым статьям затрат;</li> <li>• Оценка по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов</li> </ul>	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (п.64)
Учет затрат на производство, калькулирование себестоимости продукции и формирование финансового результата	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Подразделение затрат отчетного периода на прямые и косвенные с включением последних после распределения в фактическую калькуляцию единицы продукции (работы, услуги);</li> <li>• Подразделение затрат отчетного периода на производственные (условно-переменные) и периодические (условно-постоянные). Последний вид расходов в конце отчетного периода в полной сумме списывается на уменьшение выручки от реализации продукции (работ, услуг). В калькуляцию продукции эти расходы не включаются</li> </ul>	Положение по ведению бухгалтерского учета (п.64); ПБУ 10/99 «Расходы организации» (п.9); Инструкция по применению Плана счетов (пояснения к счету 26 «Общехозяйственные расходы»); Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (утв. Приказом Минфина России от 21.12.1998 года № 64н) (п.13)
Порядок списания расходов по обслуживанию вспомогательного производства	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Расходы предварительно накапливаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;</li> <li>• Расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства» (без предварительного накопления на счете 25 «Общепроизводственные расходы»)</li> </ul>	Инструкция по применению Плана счетов (пояснения к счету 23 «Вспомогательные производства»)
Способ учета затрат по обычным видам деятельности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Применение счетов 20 – 29;</li> <li>• Применение счетов 20 – 39</li> </ul>	Инструкция по применению Плана счетов (преамбула к разделу III «Затраты на производство»)
Способ (база) распределения косвенных расходов между объектами калькулирования	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Прямая заработная плата основных производственных рабочих;</li> <li>• Прямые материальные затраты;</li> <li>• Сумма прямых затрат;</li> <li>• Выручка от реализации продукции (работ, услуг)</li> </ul>	Отраслевые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг)
<b>Учет готовой продукции</b>		
Оценка готовой продукции	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценка по фактической производственной себестоимости;</li> <li>• Оценка по нормативной (плановой) производственной себестоимости</li> </ul>	Положение по ведению бухгалтерского учета (п.59); Инструкция по применению Плана счетов (пояснения к счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»)
Определение нормативной себестоимости	<ul style="list-style-type: none"> <li>• По себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции;</li> </ul> <p>Нормативная себестоимость остатков готовой продукции определяется по прямым статьям затрат</p>	Методические указания по учету МПЗ (п.203)

1	2	3
Определение учетной цены в местах хранения	<ul style="list-style-type: none"> <li>Фактическая производственная себестоимость;</li> <li>Нормативная себестоимость;</li> <li>Договорные цены;</li> <li>Другие виды цен</li> </ul>	Методические указания по учету МПЗ (п.204)
Использование количественных показателей	<ul style="list-style-type: none"> <li>В единицах измерения готовой продукции, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно);</li> <li>Условно-натуральные измерители (например, консервы в условных банках, чугун в пересчете на передельный и так далее)</li> </ul>	Методические указания по учету МПЗ (п.203)
<b>Учет товаров</b>		
Учет поступления товаров	<ul style="list-style-type: none"> <li>С использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;</li> <li>Без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».</li> </ul>	Инструкция по применению Плана счетов (пояснения к счету 41 «Товары»)
Порядок формирования покупной стоимости товаров у организаций торговли	<ul style="list-style-type: none"> <li>Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включаются в стоимость приобретения товаров;</li> <li>Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включаются в состав расходов на продажу</li> </ul>	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (п.п.6, 13)
Оценка товаров (для организаций розничной торговли)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Оценка по продажной стоимости;</li> <li>Оценка по стоимости их приобретения</li> </ul>	Положение по ведению бухгалтерского учета (п.60); ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (п.13)
Учет товаров в неторговых организациях при ведении натурально-стоимостного учета	<ul style="list-style-type: none"> <li>Сортовой;</li> <li>Партионный</li> </ul>	Методические указания по учету МПЗ (п.п.240, 241, 242)
Способ расчета стоимости товаров (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) при продаже (отпуске)	<ul style="list-style-type: none"> <li>По себестоимости каждой единицы;</li> <li>По средней себестоимости;</li> <li>По себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО)</li> </ul>	Положение по ведению бухгалтерского учета (п.60); ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (п.16)
<b>Учет расходов на продажу</b>		
Порядок признания и списания расходов на продажу	<ul style="list-style-type: none"> <li>Расходы на продажу признаются в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) полностью в отчетном году их признания и списываются в дебет счета 90 «Продажи»;</li> <li>Расходы на продажу распределяются между проданной и непроданной продукцией (товарами, работами, услугами) и списываются частично в дебет счета 90 «Продажи»</li> </ul>	Инструкция по применению Плана счетов (пояснения к счету 44 «Расходы на продажу»)
<b>Учет финансовых вложений</b>		
Признание расходов, связанных с приобретением ценных бумаг (в случае несущественного отклонения расходов от	<ul style="list-style-type: none"> <li>Расходы признаются в составе фактических затрат по приобретению;</li> <li>Расходы признаются в составе расходов отчетного периода в качестве операционных</li> </ul>	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (п.11)



1	2	3
цены, уплачиваемой продавцу)		
Признание в первоначальной стоимости финансовых вложений суммовой разницы	<ul style="list-style-type: none"> <li>Фактические затраты на приобретение активов определяются с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия активов в качестве финансовых вложений к бухгалтерскому учету;</li> <li>Фактические затраты на приобретение определяются без учета суммовых разниц. В этом случае суммовая разница признается в составе операционных расходов</li> </ul>	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (п.10)
Периодичность последующей оценки финансовых вложений, по которым может быть определена текущая рыночная цена	<p>Стоимость финансовых вложений, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, корректируется на конец каждого:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>месяца;</li> <li>квартала;</li> <li>года</li> </ul>	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (п.20)
Порядок определения текущей стоимости по долговым ценным бумагам, по которым не определяется рыночная стоимость	<ul style="list-style-type: none"> <li>Текущая стоимость не определяется. Ценные бумаги числятся в учете по первоначальной стоимости;</li> <li>Разница между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока обращения долговых ценных бумаг относится на финансовые результаты (в состав операционных доходов и расходов)</li> </ul>	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (п.22)
Расчет дисконтированной стоимости по долговым ценным бумагам и займам	<ul style="list-style-type: none"> <li>Организация не осуществляет расчет оценки долговых ценных бумаг и займов по дисконтированной стоимости;</li> <li>Организация осуществляет расчет оценки долговых ценных бумаг и займов по дисконтированной стоимости</li> </ul>	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (п.23)
Периодичность проверки и, соответственно периодичность создания (корректировки) резерва под обесценение финансовых вложений	<p>Организация осуществляет проверку на обесценение финансовых вложений и корректирует резерв под обесценение на конец каждого:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>месяца;</li> <li>квартала;</li> <li>года</li> </ul>	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (п.38)
Порядок оценки финансовых вложений при их выбытии (для финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость)	<ul style="list-style-type: none"> <li>По первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;</li> <li>По средней первоначальной стоимости;</li> <li>По первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО)</li> </ul>	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (п.26)
Применение способов оценки по средней первоначальной стоимости	<ul style="list-style-type: none"> <li>Способ средней первоначальной стоимости;</li> <li>Способ скользящей первоначальной стоимости</li> </ul>	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
Применение способов оценки при способе оценки по ФИФО	<ul style="list-style-type: none"> <li>Способ взвешенной оценки ФИФО;</li> <li>Способ скользящей оценки ФИФО</li> </ul>	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
Признание дохода по финансовым вложениям	<ul style="list-style-type: none"> <li>Доходы признаются доходами от обычных видов деятельности;</li> <li>Доходы признаются в составе прочих доходов</li> </ul>	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (п.34)

1	2	3
<b>Учет полученных займов и кредитов</b>		
Перевод долгосрочной задолженности по полученным займам и кредитам в краткосрочную	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Производится;</li> <li>• Не производится</li> </ul>	ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (п.6)
Отражение процентов, дисконта по причитающимся к оплате векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам	<ul style="list-style-type: none"> <li>• В составе операционных расходов;</li> <li>• В составе расходов будущих периодов, с последующим равномерным включением в состав операционных расходов</li> </ul>	ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (п.18)
Порядок включения заемщиком дополнительных затрат, связанных с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Дополнительные затраты признаются в составе операционных расходов в отчетном периоде, в котором были произведены указанные расходы;</li> <li>• Дополнительные затраты могут предварительно учитываться как дебиторская задолженность с последующим отнесением их в состав операционных расходов в течение срока погашения заемных обязательств</li> </ul>	ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (п.20)
<b>Учет доходов</b>		
Признание доходом от обычных видов деятельности или прочим доходом	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;</li> <li>• Поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;</li> <li>• Поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)</li> </ul>	ПБУ 9/99 «Доходы организации» (п.5)
Признание в бухгалтерском учете выручки от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления	<ul style="list-style-type: none"> <li>• По мере готовности работы, услуги, продукции;</li> <li>• По завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом</li> </ul>	ПБУ 9/99 «Доходы организации» (п.13)
<b>Учет расходов</b>		
Признание расходом от обычных видов деятельности или прочим расходом	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;</li> <li>• Расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;</li> <li>• Расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)</li> </ul>	ПБУ 10/99 «Расходы организации» (п.5)
<b>Учет нераспределенной прибыли</b>		
Резервирование средств финансового обеспечения производственного развития	Организация резервирует средства нераспределенной прибыли в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества. Зарезервированные средства учитываются с подразделением на	Инструкция по применению Плана счетов (пояснения к счету 84 «Нераспределенная прибыль»)

1	2	3
	использованные и еще не использованные; <ul style="list-style-type: none"> <li>• Организация не резервирует средства нераспределенной прибыли в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества</li> </ul>	
<b>Резервы предстоящих расходов и платежей</b>		
Создание резервов предстоящих расходов и платежей	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Организация создает резервы (перечень выбирается организацией исходя из предусмотренных законодательством) 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 РФ, нормативными правовыми актами Минфина России;</li> <li>• Организация не создает резервы</li> </ul>	Положение по ведению бухгалтерского учета (п.72); отраслевые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг)
<b>Расходы будущих периодов</b>		
Структура и способы списания расходов будущих периодов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Равномерно;</li> <li>• Пропорционально объему продукции;</li> <li>• Другие способы списания</li> </ul>	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (п.65)
<b>Резервы по сомнительным долгам</b>		
Создание резервов по сомнительным долгам	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Организация не создает резервы по сомнительным долгам;</li> <li>• Организация создает резервы по сомнительным долгам</li> </ul>	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (п.70)
<b>Учет налога на прибыль</b>		
Выбор субъектами малого предпринимательства варианта учета налога на прибыль	Организация применяет ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»; Организация не применяет ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»	ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (п.2)

**Состав отчетности хозяйствующих субъектов различных организационно-правовых форм\***

Состав бухгалтерской отчетности (должен быть оговорен в учетной политике хозяйствующего субъекта)	Субъекты малого предпринимательства		Некоммерческие организации	Общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие кроме выывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг)	Остальные организации (кроме кредитных, страховых организаций и бюджетных учреждений)
	обязанные проводить аудиторскую проверку	не обязанные проводить аудиторскую проверку			
1	2	3	4	5	6
Включаемые в состав промежуточной (месячной, квартальной) и годовой бухгалтерской отчетности					
Бухгалтерский баланс (форма № 1)	+	+ (могут принять решение об объеме показателей по группам статей без дополнительных расшифровок)	+	+ представляют только один раз в год по итогам отчетного года	+
Отчет о прибылях и убытках (форма № 2)	+	+ (могут принять решение об объеме показателей по группам статей без дополнительных расшифровок)	+	+ представляют только один раз в год по итогам отчетного года	+
Включаемые в состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках бухгалтерской отчетности					
Отчет об изменениях капитала (форма № 3)	имеют право не представлять при отсутствии соответствующих данных	имеют право не представлять	могут не представлять при отсутствии соответствующих данных	не представляется	+
Отчет о движении денежных средств (форма № 4)	имеют право не представлять при отсутствии соответствующих данных	имеют право не представлять	могут не представлять при отсутствии соответствующих данных	не представляется	+
Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5)	имеют право не представлять при отсутствии соответствующих данных	имеют право не представлять	могут не представлять при отсутствии соответствующих данных	не представляется	+

## ПРИЛОЖЕНИЯ

Окончание прил. 22

1	2	3	4	5	6
Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6)			+ рекомендовано включать в состав отчетности	+ представляют только один раз в год по итогам отчетного года	
Пояснительная записка	+	имеют право не представлять	+	не представляется	+
Аудиторское заключение, если хозяйствующий субъект в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту	+	может представить в составе отчетности	+ (при обязательном аудите)	+ (при обязательном аудите)	+ (при обязательном аудите)
Сопроводительное письмо (записка) хозяйствующего субъекта, содержащее информацию о составе представляемой бухгалтерской отчетности	+	+	+	+	+
Максимальный состав представляемой годовой бухгалтерской отчетности	формы № 1, 2 (при наличии соответствующих данных – формы № 3, 4, 5), аудиторское заключение, сопроводительное письмо (записка)	формы № 1, 2, сопроводительное письмо (записка)	формы № 1, 2, 6 (при наличии соответствующих данных формы № 3, 4, 5), сопроводительное письмо (записка), аудиторское заключение - при обязательном аудите	формы № 1, 2, 6, сопроводительное письмо (записка), аудиторское заключение - при обязательном аудите	формы № 1, 2, 3, 4, 5, сопроводительное письмо (записка), аудиторское заключение - при обязательном аудите
Минимальный состав представляемой квартальной бухгалтерской отчетности	формы № 1, 2, сопроводительное письмо (записка)	формы № 1, 2, сопроводительное письмо (записка)	формы 1, 2 (рекомендовано - форму №6), сопроводительное письмо (записка)	-	формы № 1, 2, сопроводительное письмо (записка)

\* В соответствии с Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 года № 67н организациям, получающим бюджетные средства, в составе бухгалтерской отчетности необходимо представлять отчетную информацию о характере использования бюджетных средств по формам, установленным Министерством финансов.



**Требования нормативно-правовых актов по отражению информации в бухгалтерской отчетности**

Документ	Информация, подлежащая раскрытию в бухгалтерской отчетности	Форма отчетности
1	2	3
Федеральный закон РФ от 21.11.1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• существенная информация об организации, ее финансовом положении;</li> <li>• изменения в учетной политике на следующий отчетный год;</li> <li>• факты неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием</li> </ul>	Пояснительная записка
Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98	<ul style="list-style-type: none"> <li>• существенные способы ведения бухгалтерского учета;</li> <li>• изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации</li> </ul>	Пояснительная записка
Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006	<ul style="list-style-type: none"> <li>• величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в иностранной валюте;</li> <li>• величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях;</li> <li>• величина курсовых разниц, зачисленных на счета бухгалтерского учета, отличные от счета учета финансовых результатов организации;</li> <li>• официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный Центральным банком Российской Федерации, на отчетную дату. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов или обязательств, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то в бухгалтерской отчетности раскрывается такой курс</li> </ul>	Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»; Пояснительная записка
Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99	<ul style="list-style-type: none"> <li>• количество акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных;</li> <li>• количество акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично;</li> <li>• номинальная стоимость акций, находящихся в собственности акционерного общества, ее дочерних и зависимых обществ;</li> <li>• юридический адрес организации;</li> <li>• основные виды деятельности;</li> <li>• среднегодовая численность работающих за отчетный период или численность работающих на отчетную дату;</li> <li>• состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации;</li> <li>• дополнительные показатели и пояснения;</li> <li>• существенное изменение принятых содержания и формы отчетов;</li> <li>• корректировка несопоставимых данных</li> </ul>	Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (Пояснительная записка)

1	2	3
<p>Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/901</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• классификация материально-производственных запасов;</li> <li>• способы оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);</li> <li>• последствия изменений способов оценки материально-производственных запасов;</li> <li>• стоимость материально-производственных запасов, переданных в залог;</li> <li>• величина и движение резервов под снижение стоимости материальных ценностей</li> </ul>	<p>Форма № 1 «Бухгалтерский баланс»; Пояснительная записка</p>
<p>Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/901</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;</li> <li>• движение основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);</li> <li>• способы оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;</li> <li>• изменения стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);</li> <li>• принятые организацией сроки полезного использования объектов основных средств (по основным группам);</li> <li>• объекты основных средств, стоимость которых не погашается;</li> <li>• объекты основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;</li> <li>• способы начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;</li> <li>• объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящиеся в процессе государственной регистрации</li> </ul>	<p>Форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»; Пояснительная записка</p>
<p>Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• последствия события после отчетной даты в денежном выражении путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации, либо путем раскрытия соответствующей информации;</li> <li>• краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если возможность оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении отсутствует, то организация должна указать на это</li> </ul>	<p>Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (Пояснительная записка)</p>
<p>Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• краткое описание характера обязательства и ожидаемого срока его исполнения;</li> <li>• краткая характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства;</li> <li>• сумма резерва на начало и конец отчетного периода;</li> <li>• сумма резерва, списанная в отчетном периоде в связи с признанием организацией обязательства, ранее признанного условным;</li> <li>• неиспользованная (излишне начисленная) сумма резерва, отнесенная в отчетном периоде на внереализационные доходы организации;</li> <li>• наличие и величина выданных организацией гарантий, обязательств, вытекающих из учтенных (дисконтированных) организацией векселей, и других</li> </ul>	<p>Пояснительная записка</p>

1	2	3
	аналогичных обязательств, принятых на себя организацией	
Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99	<ul style="list-style-type: none"> <li>• порядок признания выручки организации;</li> <li>• способ определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности;</li> <li>• прочие доходы организации за отчетный период, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются на счет прибылей и убытков.</li> </ul> <p>В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;</li> <li>• доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;</li> <li>• способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией</li> </ul>	Учетная политика; Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (Пояснительная записка)
Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99	<ul style="list-style-type: none"> <li>• порядок признания коммерческих и управленческих расходов;</li> <li>• расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;</li> <li>• изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году;</li> <li>• расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и другое).</li> <li>• прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно</li> </ul>	Учетная политика; Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (Пояснительная записка)
Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• характер отношений с аффилированными лицами;</li> <li>• виды операций с ними;</li> <li>• объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);</li> <li>• стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;</li> <li>• использованные методы определения цен по каждому виду операций с ними</li> </ul>	Пояснительная записка
Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами;</li> <li>• финансовый результат (прибыль или убыток);</li> <li>• общая балансовая величина активов;</li> <li>• общая величина обязательств;</li> <li>• общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы;</li> <li>• общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;</li> <li>• совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность</li> </ul>	Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»; Пояснительная записка



1	2	3
Положение по бухгалтерскому	<ul style="list-style-type: none"> <li>• характер и величина бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году;</li> </ul>	Пояснения к бухгалтерскому балансу и
учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• назначение и величина бюджетных кредитов;</li> <li>• характер прочих форм государственной помощи, от которых организация прямо получает экономические выгоды;</li> </ul> <p>не выполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и условные активы</p>	отчету о прибылях и убытках (Пояснительная записка)
Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;</li> <li>• принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);</li> <li>• способы начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;</li> <li>• способы отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам;</li> <li>• продажная цена актива (после вычета расчетных расходов на выбытие), сроки поступления денежных средств и отражаемая в бухгалтерском балансе сумма соответствующих активов и обязательств;</li> <li>• факт отмены программы прекращения деятельности</li> </ul>	Учетная политика; Пояснительная записка
Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01	<ul style="list-style-type: none"> <li>• недополученные суммы в случае неисполнения или неполного исполнения займодавцем договора займа и (или) кредитного договора;</li> <li>• перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную;</li> <li>• состав и порядок списания дополнительных затрат по займам;</li> <li>• выбор способов начисления и распределения причитающихся доходов по заемным обязательствам;</li> <li>• порядок учета доходов от временного вложения заемных средств;</li> <li>• наличие и изменение величины задолженности по основным видам займов, кредитов;</li> <li>• величина, виды, сроки погашения выданных векселей и размещенных облигаций;</li> <li>• сроки погашения основных видов займов, кредитов, других заемных обязательств;</li> <li>• суммы затрат по займам и кредитам, включенных в операционные расходы и в стоимость инвестиционных активов;</li> <li>• величина средневзвешенной ставки займов и кредитов (при ее применении)</li> </ul>	Учетная политика; Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (Пояснительная записка)
Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02	<ul style="list-style-type: none"> <li>• описание прекращаемой деятельности;</li> <li>• операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности;</li> <li>• дата признания деятельности прекращаемой;</li> <li>• дата или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определены;</li> <li>• стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности; суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до</li> </ul>	Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»; Пояснительная записка

1	2	3
	<p>налогообложения, а также сумм начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода;</li> <li>• сумма прибыли (убытка), связанных с выбытием активов или погашением обязательств, до налогообложения и сумму соответствующего налога на прибыль</li> </ul>	
<p>Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• сумма расходов, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на внереализационные расходы по видам работ;</li> <li>• сумма расходов по научно исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, не списанным на расходы по обычным видам деятельности и (или) на внереализационные расходы;</li> <li>• сумма расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам;</li> <li>• способы списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам;</li> <li>• принятые организацией сроки применения результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ</li> </ul>	<p>Форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»; Учетная политика; Пояснительная записка</p>
<p>Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;</li> <li>• постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);</li> <li>• постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;</li> <li>• суммы отложенного налогового актива, постоянного налогового обязательства;</li> <li>• причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;</li> <li>• суммы отложенного налогового актива, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства</li> </ul>	<p>Форма № 1 «Бухгалтерский баланс»; Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»; Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (Пояснительная записка)</p>
<p>Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• подразделение финансовых вложений в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные;</li> <li>• способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);</li> <li>• последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;</li> <li>• стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;</li> </ul>	<p>Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (Пояснительная записка)</p>

1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость;</li> <li>• по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, - разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения;</li> <li>• стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом;</li> <li>• стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи);</li> <li>• данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного операционным доходом отчетного периода, сумм резерва, использованных в отчетном году;</li> <li>• по долговым ценным бумагам и предоставленным займам - данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования</li> </ul>	
<p>Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03</p>	<p>Организацией, являющейся участником договора о совместной деятельности, в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация об участии в совместной деятельности:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т.д.) и вклад в нее;</li> <li>• способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность);</li> <li>• классификация отчетного сегмента (операционный или географический);</li> <li>• стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;</li> <li>• суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности</li> </ul>	<p>Пояснительная записка</p>
<p>Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 года № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• краткая характеристика деятельности организации (обычных видов деятельности; текущей, инвестиционной и финансовой деятельности);</li> <li>• показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении;</li> <li>• дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений: динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и</li> </ul>	<p>Пояснительная записка</p>

1	2	3
	<p>опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• оценка положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений;</li> <li>• оценка финансового состояния на краткосрочную перспективу: показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности);</li> <li>• характеристика платежеспособности: наличие денежных средств на счетах в банках; в кассе организации; убытки; просроченные дебиторская и кредиторская задолженность; не погашенные в срок кредиты и займы; полнота перечисления соответствующих налогов в бюджет; уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом;</li> <li>• оценка финансового положения на долгосрочную перспективу: характеристика структуры источников средств; степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и прочее; характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций;</li> <li>• оценка деловой активности организации: широта рынков сбыта продукции; наличие поставок на экспорт; репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации и другое;</li> <li>• данные о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описание будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности</li> </ul>	
<p>Приказ Минфина РФ от 21.03.2000 года № 29н «Об утверждении методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию»</p>	<p>В бухгалтерской отчетности акционерного общества отражаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• базовая прибыль (убыток) на акцию, а также величины базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые при ее расчете;</li> <li>• разводненная прибыль (убыток) на акцию, а также величины скорректированных базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении, используемые при ее расчете;</li> <li>• в результате какого события произошел выпуск дополнительных обыкновенных акций;</li> <li>• дата выпуска дополнительных обыкновенных акций;</li> <li>• основные условия выпуска дополнительных обыкновенных акций; количество выпущенных дополнительных обыкновенных акций;</li> </ul>	<p>Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»; Пояснительная записка</p>

1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• сумма средств, полученных от размещения дополнительных акций (при осуществлении акционерами прав на приобретение дополнительных обыкновенных акций с их частичной оплатой);</li> <li>• информация о событиях, произошедших после отчетной даты;</li> <li>• значительные по объему выпуски обыкновенных акций;</li> <li>• значительные по объему сделки по выкупу обыкновенных акций обществом;</li> <li>• заключение обществом договора, в силу которого общество при выполнении некоторых условий обязано осуществить выпуск дополнительных обыкновенных акций;</li> <li>• выполнение условий, необходимых для значительного по объему размещения обыкновенных акций (в случае, если такое размещение было обусловлено их выполнением)</li> </ul>	

*Этапы составления годового бухгалтерского отчета*

<i>№ п/п</i>	<i>Этапы составления годового бухгалтерского отчета</i>	<i>Краткая характеристика</i>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
1	Организация документооборота	Разрабатываются графики и утверждаются сроки представления сводной документации, необходимой для составления отчетности
2	Инвентаризация	В соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» проводится годовая инвентаризация всех статей баланса, после чего остатки по счетам Главной книги декабря месяца корректируются в полном соответствии с результатами инвентаризации (период «октябрь-декабрь» отчетного года). Инвентаризация проводится в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13.06.1995 года № 49. Инвентаризация с целью подтверждения достоверности годовой бухгалтерской отчетности проводится не ранее 01 октября отчетного года, при этом инвентаризация основных фондов проводится один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет
3	Проверка правильности отражения в учете расчетов с контрагентами	Осуществляется проверка расчетов со всеми покупателями, поставщиками, банками и другими субъектами рынка, с которыми организация имеет расчеты. Такая проверка может вызвать появление сторнировочных записей, которые отражаются в Главной книге декабря отчетного года, а также дополнительных статей
4	Последующий контроль расчетов, дебиторской и кредиторской задолженностей	Необходимо провести ревизию с дочерними предприятиями и филиалами: остатки по счетам расчетов с ними при формировании сводных балансов говорят о неотражении или неверном отражении операций. Взаимная задолженность (дебиторская и кредиторская) по одному и тому же контрагенту может быть предложена к зачету. Проверяется правомерность и правильность операций по реструктуризации задолженности (перевод долга, уступка права требования, новация) – наличие оснований, первичных документов, согласия контрагентов, если это необходимо, факт начисления и уплаты налогов по операциям. Должна быть выявлена задолженность с истекшим сроком полезного использования или задолженность нереальная ко взысканию – для списания за счет резерва по сомнительным долгам или за счет финансовых результатов
5	Переоценка и начисление оценочных резервов	Проводится переоценка (уточнение оценки) имущественных статей баланса: движимого и недвижимого имущества, материалов, товаров, ценных бумаг, долгов (обязательств) и тому подобное. На данном этапе необходимо проверить наличие источника (прибыли) для формирования резерва, а также необходимо провести инвентаризацию неиспользованных на конец года резервов с целью их присоединения к финансовым результатам отчетного года. Заключительными записями декабря образуются оценочные резервы (по сомнительным долгам, на снижение стоимости материальных ценностей, ценных бумаг)
6	Проверка обоснованности распределения доходов и расходов, прибылей и убытков по отчетным периодам	Уточняется распределение доходов и расходов, прибылей и убытков между смежными отчетными периодами
7	Составление и утверждение внутренних балансов обособленных подразделений	Оценивается соблюдение единых принципов учетной политики; сверяются хозяйственные операции, оценивается полнота, правильность и законность отражения хозяйственных операций в обособленных подразделениях. Сверяются и закрываются обороты по счету 79

1	2	3
		«Внутрихозяйственные расчеты», происходит сведение остатков и оборотов по счетам, начисление и распределение по бюджетам налогов с деятельности обособленных подразделений
8	Составление и утверждение предварительной отчетности организации	Закрываются все операционные счета: калькуляционные, собирательно-распределительные, сопоставляющие, финансово-результатные. В первую очередь исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 «Вспомогательное производство», во вторую – распределяют расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрывают следующие счета: 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производств и списывают затраты со счета 20 «Основное производство». После этого осуществляют списание затрат со счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». В порядке последующей очередности производятся записи на счетах по учету капитальных вложений и финансовых результатов. Проводится начисление налогов по результатам работы за год и отражение их в учете, отражаются в отчетности события после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности. Принимается решение о составе форм отчетности, изменении типовых форм. Рассматривается и утверждается структура пояснительной записки, формируется дополнительная информация для ее заполнения (сегментная, об аффилированных лицах)
9	Проверка правомерности и подготовка отчета об использовании собственного капитала организации	Проверяется исполнение сметы по использованию нераспределенной прибыли прошлого года; определяется окончательный размер прибыли отчетного года, предварительно формируются варианты ее распределения и направления использования. Составляется смета на предстоящий год, которая впоследствии будет утверждаться на собрании акционеров
10	Реформация баланса	Делаются окончательные записи по закрытию счетов в конце года. Закрываются субсчета счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», окончательный финансовый результат переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» со счета 99 «Прибыли и убытки» заключительной записью декабря. К реформации баланса относятся также записи по использованию прибыли отчетного года, если это использование произошло до представления отчетности пользователям, в этом случае оно отражается как событие после отчетной даты
11	Составление оборотной ведомости по счетам Главной книги	Составляется итоговая оборотная ведомость по счетам Главной книги, охватывающая все исправительные, корректирующие и дополнительные записи, которая является основой для составления форм отчетности
12	Формирование приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках	Составляются приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, которые раскрывают информацию в виде отдельных отчетных форм (формы № 3, 4, 5, 6) и пояснительной записки
13	Составление бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках	Составляются форма № 1 «Бухгалтерский баланс» и форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»

**Бухгалтерский баланс**

Приложение к Приказу Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н  
(с кодами показателей бухгалтерской отчетности, утвержденными Приказом Госкомстата РФ № 475, Минфина РФ № 102н от 14.11.2003)

**БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**

на \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

Организация \_\_\_\_\_ по ОКПО  
 Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_ ИНН  
 Вид деятельности \_\_\_\_\_ по ОКВЭД  
 Организационно-правовая форма/форма собственности \_\_\_\_\_ по ОКОПФ/ОКФС  
 Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть) по \_\_\_\_\_ ОКЕИ  
 Местонахождение (адрес) \_\_\_\_\_

Форма № 1 по ОКУД  
 Дата (год, месяц, число)

КОДЫ	
0710001	
384/385	

Дата утверждения \_\_\_\_\_  
 Дата отправки (принятия) \_\_\_\_\_

АКТИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Нематериальные активы	110		
Основные средства	120		
Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>190</b>		
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы	210		
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211		
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве	213		
готовая продукция и товары для перепродажи	214		
товары отгруженные	215		
расходы будущих периодов	216		
прочие запасы и затраты	217		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в том числе покупатели и заказчики	231		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
в том числе покупатели и заказчики	241		
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260		
Прочие оборотные активы	270		
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>290</b>		
<b>БАЛАНС</b>	<b>300</b>		



ПАССИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>			
Уставный капитал	410		
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411	( )	( )
Добавочный капитал	420		
Резервный капитал	430		
в том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470		
<b>ИТОГО по разделу III</b>	490		
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Займы и кредиты	510		
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
<b>ИТОГО по разделу IV</b>	590		
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Займы и кредиты	610		
Кредиторская задолженность	620		
в том числе:			
поставщики и подрядчики	621		
задолженность перед персоналом организации	622		
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	623		
задолженность по налогам и сборам	624		
прочие кредиторы	625		
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
<b>ИТОГО по разделу V</b>	690		
<b>БАЛАНС</b>	700		

<b>СПРАВКА о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах</b>			
Арендованные основные средства	910		
в том числе по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	920		
Товары, принятые на комиссию	930		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	940		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	950		
Обеспечения обязательств и платежей выданные	960		
Износ жилищного фонда	970		
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	980		
Нематериальные активы, полученные в пользование	990		

Руководитель \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.



Код строки баланса	Наименование показателя	Формирование показателя	Примечания
1	2	3	4
<b>Раздел I «Внеоборотные активы»</b>			
110	Нематериальные активы	Дебетовое сальдо счета 04 за минусом амортизации (кредитовое сальдо счета 05)	Если организация начисляет амортизацию по НМА без применения счета 05, то учитывается только сальдо счета 04
120	Основные средства	Дебетовое сальдо счета 01 за минусом амортизации (кредитовое сальдо счета 02)	Если у организации учитывается имущество, предоставленное в аренду, то в кредитовое сальдо счета 02 не включаются данные субсчета «Амортизация по имуществу, предоставленному другим организациям во временное пользование»
130	Незавершенное строительство	Дебетовое сальдо счетов 07 и 08	Если организация использует счет 16, то учитываются данные по соответствующим субсчетам
135	Доходные вложения в материальные ценности	Дебетовое сальдо счета 03 за минусом амортизации (кредитовое сальдо счета 02 по субсчету «Амортизация по имуществу, предоставляемому другим организациям во временное пользование»)	
140	Долгосрочные финансовые вложения	Сальдо счета 58; счета 55, субсчет «Депозитные счета» (в части долгосрочных вложений) за минусом резерва под обесценение (кредитовый остаток счета 59 в части долгосрочных вложений)	
145	Отложенные налоговые активы	Дебетовое сальдо счета 09	
150	Прочие внеоборотные активы	Стоимость активов, не отраженная в других строках раздела I	
190	Итого по разделу I	Сумма строк 110, 120, 130, 135, 140, 145, 150 раздела I	
<b>Раздел II «Оборотные активы»</b>			
210	Запасы	Сумма строк 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217 раздела II	
211	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности	Дебетовое сальдо счета 10	Если организация применяет счета 15 и 16, следует прибавить (вычесть) остатки по этим счетам. Если в организации формируется резерв под снижение стоимости материальных ценностей, то показатель уменьшается на кредитовое сальдо счета 14
212	Животные на выращивании и откорме	Дебетовое сальдо счета 11	
213	Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)	Сумма дебетовых остатков по счетам 20, 21, 23, 29, 44 и 46	

1	2	3	4
214	Готовая продукция и товары для перепродажи	Дебетовое сальдо счетов 41 и 43 за минусом кредитового сальдо по счету 42	Если в организации формируется резерв под снижение стоимости материальных ценностей, то показатель уменьшается на кредитовое сальдо счета 14. Если организация при учете покупных товаров использует счет 15, следует прибавить (вычесть) остатки этого счета (в части, относящейся к стоимости покупных товаров)
215	Товары отгруженные	Дебетовое сальдо счета 45	
216	Расходы будущих периодов	Дебетовое сальдо счета 97	
217	Прочие запасы и затраты	Стоимость остатков материальных ценностей и не списанных расходов, не включенная в строки 211 - 216 раздела II	
220	Налог на добавленную стоимость	Дебетовое сальдо счета 19	
230	Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	Дебетовое сальдо счета 62 субсчет «Расчеты по отгруженной продукции», субсчет «Векселя полученные»; счета 60 субсчет «Авансы выданные»; счета 73; счета 76	Если организация создала резерв по сомнительным долгам, то показатель строки уменьшается на кредитовое сальдо счета 63 (в сумме, относящейся к долгосрочной задолженности)
240	Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	Дебетовое сальдо счета 62 субсчет «Расчеты по отгруженной продукции»; счета 60 субсчет «Авансы выданные»; счетов 76; 73; 68; 69; 71; счета 75 субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	Если организация создала резерв по сомнительным долгам, то показатель строки уменьшается на кредитовое сальдо счета 63 (в сумме, относящейся к краткосрочной задолженности)
250	Краткосрочные финансовые вложения	Дебетовое сальдо счетов 58, 55 «Депозитные счета» (если по депозитам начисляются проценты) за минусом резерва под обесценение (кредитовый остаток по счету 59)	Остатки по счетам берутся в части краткосрочных вложений
260	Денежные средства	Дебетовое сальдо счетов 50, 51, 52, 55 (за исключением сальдо по субсчету «Депозитные счета», если по депозитам начисляются проценты), 57	
270	Прочие оборотные активы	Стоимость оборотных активов, не включенная в другие строки раздела II	
290	Итого по разделу II	Сумма строк 210, 220, 230, 240, 250, 260, 270 раздела II	
300	Баланс	Сумма строк 190 и 290	
<b>Раздел III «Капитал и резервы»</b>			
410	Уставный капитал	Кредитовое сальдо счета 80	
411	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Дебетовое сальдо счета 81	Показывается в скобках
420	Добавочный капитал	Кредитовое сальдо счета 83	
430	Резервный капитал	Кредитовое сальдо счета 82	

1	2	3	4
470	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Сальдо счета 84	Если получен убыток (дебетовое сальдо), то запись делается в скобках
490	Итого по разделу III	Сумма строк 410, 420, 430, 470 раздела III	
<i><b>Раздел IV «Долгосрочные обязательства»</b></i>			
510	Займы и кредиты	Кредитовое сальдо счета 67	Отражается сумма займа вместе с начисленными на конец отчетного периода процентами
515	Отложенные налоговые обязательства	Кредитовое сальдо счета 77	
520	Прочие долгосрочные обязательства	Сумма долгосрочных обязательств, не включенная в другие строки раздела IV	
590	Итого по разделу IV	Сумма строк 510, 515 и 520 раздела IV	
<i><b>Раздел V «Краткосрочные обязательства»</b></i>			
610	Займы и кредиты	Кредитовое сальдо счета 66	Отражается сумма займа вместе с начисленными на конец отчетного периода процентами
620	Кредиторская задолженность	Сумма строк 621 - 625 раздела V	
621	Поставщики и подрядчики	Кредитовое сальдо счета 60; счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям»	В части краткосрочной задолженности
622	Задолженность перед персоналом организации	Кредитовое сальдо счета 70 (за минусом остатка по субсчету «Доходы от участия в капитале»)	Кредитовое сальдо счета 71 в этой строке не отражается
623	Задолженность перед государственными внебюджетными фондами	Кредитовое сальдо счета 69	
624	Задолженность по налогам и сборам	Кредитовое сальдо счета 68, кредитовое сальдо счета 69 субсчет «Расчет с федеральным бюджетом в части ЕСН»	
625	Прочие кредиторы	Суммы кредиторской задолженности, которые не вошли в строки 621 – 624 раздела V	Например, кредитовое сальдо счета 62 субсчет «Авансы полученные»; счетов 73; 76 и других (если эти суммы не указаны отдельно в дополнительных строках)
630	Задолженность перед участниками (учредителями) при выплате доходов	Кредитовое сальдо счета 75 субсчет «Расчеты по выплате дивидендов»	Если учредитель является одновременно ее работником, то в строку включается кредитовое сальдо счета 70 субсчет «Доходы от участия в капитале»
640	Доходы будущих периодов	Кредитовое сальдо счета 98	
650	Резервы предстоящих расходов	Кредитовое сальдо счета 96	
660	Прочие краткосрочные обязательства	Краткосрочные обязательства, которые не вошли в другие строки раздела V	
690	Итого по разделу V	Сумма строк 610, 620, 630, 640, 650, 660 раздела V	
700	Баланс	Сумма строк 490, 590 и 690	

1	2	3	4
<i>Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах</i>			
910	Арендованные основные средства	Дебетовое сальдо забалансового счета 001	
911	в том числе по лизингу	Дебетовое сальдо забалансового счета 001 субсчет «Имущество по договору лизинга»	
920	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	Дебетовое сальдо забалансового счета 002	
930	Товары, принятые на комиссию	Дебетовое сальдо забалансового счета 004	
940	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	Дебетовое сальдо забалансового счета 007	Суммы списанной задолженности учитываются за балансом в течение 5 лет
950	Обеспечения обязательств и платежей полученные	Дебетовое сальдо забалансового счета 008	
960	Обеспечения обязательств и платежей выданные	Дебетовое сальдо забалансового счета 009	
970	Износ жилищного фонда	Дебетовое сальдо забалансового счета 010 субсчет «Износ по объектам жилого фонда»	Начисляется в конце года
980	Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	Сальдо забалансового счета 010 субсчет «Износ объектов внешнего благоустройства»	Начисляется в конце года
990	Нематериальные активы, полученные в пользование	Сальдо забалансового счета по учету нематериальных активов, полученных в пользование по лицензионному договору	

Приложение 27

Приложение  
к Приказу Минфина РФ  
от 22.07.2003 № 67н

(с кодами показателей бухгалтерской отчетности,  
утвержденными Приказом Госкомстата РФ № 475,  
Минфина РФ № 102н от 14.11.2003)

**ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ**

за \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

Организация \_\_\_\_\_ по ОКПО  
Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_ ИНН  
Вид деятельности \_\_\_\_\_ по ОКВЭД  
Организационно-правовая форма/форма собственности \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ по ОКОПФ/ОКФС  
Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть) по ОКЕИ

Форма № 2 по ОКУД  
Дата (год, месяц, число)

<b>КОДЫ</b>
0710002
384/385

Показатель		За отчетный пе- риод	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
<b>Доходы и расходы по обычным видам деятельности</b>			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010		
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(            )	(            )
Валовая прибыль	029		
Коммерческие расходы	030	(            )	(            )
Управленческие расходы	040	(            )	(            )
Прибыль (убыток) от продаж	050		
<b>Прочие доходы и расходы</b>			
Проценты к получению	060		
Проценты к уплате	070	(            )	(            )
Доходы от участия в других организациях	080		
Прочие доходы	090		
Прочие расходы	100	(            )	(            )
<b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b>	140		
Отложенные налоговые активы	141		
Отложенные налоговые обязательства	142		
Текущий налог на прибыль	150	(            )	(            )
<b>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода</b>	190		
<b>СПРАВОЧНО</b>			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200		
Базовая прибыль (убыток) на акцию			
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			

**РАСШИФРОВКА ОТДЕЛЬНЫХ ПРИБЫЛЕЙ И УБЫТКОВ**

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
наименование	код	прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда об их взыскании)					
Прибыль (убыток) прошлых лет					
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств					
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте					
Отчисления в оценочные резервы					
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности					

Руководитель \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

**Формирование показателей отчета о прибылях и убытках**

Код строки	Наименование показателя	Формирование показателя	Обороты по счетам	Примечания
1	2	3	4	5
<b>Раздел «Доходы и расходы по обычным видам деятельности»</b>				
010	Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	Оборот по кредиту счета 90 субсчет «Выручка» за минусом оборота по дебету субсчетов «НДС», «Акцизы», «Экспортные пошлины» счета 90	(Дт 62 Кт 90-1) – (Дт 90-(90-3, 90-4) Кт 68)	Выручка отражается с учетом скидок (накидок), суммовых разниц, изменений условий договоров и так далее
020	Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	Оборот по дебету счета 90 субсчет «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетами 20, 41, 43 и 45. Организации, которые используют для учета затрат на производство счет 40, должны скорректировать дебетовый оборот по субсчету «Себестоимость продаж» счета 90 на разницу между фактической и нормативной себестоимостью продукции. Если фактическая себестоимость окажется выше нормативной, то сумма превышения прибавляется к дебетовому обороту по субсчету «Себестоимость продаж», а если ниже – то вычитается из него	Дт 90-2 Кт 20 (41, 43 и 45)	Сумма отражается в круглых скобках
029	Валовая прибыль	Строка 010 за минусом строки 020 формы № 2		
030	Коммерческие расходы	Оборот по дебету счета 90 субсчет «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетом 44	Дт 90-2 Кт 44	Сумма отражается в круглых скобках
040	Управленческие расходы	Оборот по дебету счета 90 субсчет «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетом 26	Дт 90-2 Кт 26	Сумма отражается в круглых скобках.
050	Прибыль (убыток) от продаж	Строка 029 за минусом строк 030 и 040 формы № 2		
<b>Раздел «Прочие доходы и расходы»</b>				
060	Проценты к получению	Оборот по кредиту счета 91 субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции со счетами 62, 76 субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», 51, 52	Дт 62 (76-3, 51, 52) Кт 91-1	Проценты отражаются по строке, если они не связаны с обычными видами деятельности



1	2	3	4	5
070	Проценты к уплате	Оборот по дебету счета 91 субсчет «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами 60, 76, 66, 67	Дт 91-2 Кт 60 (76, 66, 67)	Сумма отражается в круглых скобках
080	Доходы от участия в других организациях	Оборот по кредиту счета 91 субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции со счетом 76 субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»	Дт 76-3 Кт 91-1	Предприятия, для которых получение этих доходов является основным видом деятельности, отражают их в строке 010
090	Прочие доходы	Оборот по кредиту счета 91 субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции со счетами 62, 76 (и другие) за минусом начисленных при продаже НДС, акцизов и экспортных пошлин, отражаемых по дебету счета 91 субсчет «Прочие расходы»	(Дт 62 (76) Кт 91-1) – (Дт 91-2 Кт 68); (Дт 76 (98, 86) Кт 91-1) – (Дт 91-2 Кт 68)	Если цена договора установлена в условных единицах, то величина дохода в строке 090 отражается с учетом суммовых разниц
100	Прочие расходы	Оборот по дебету счета 91 субсчет «Прочие расходы»	Дт 91-2 Кт 76 (50, 51...)	Сумма отражается в круглых скобках
<b>Расчет финансового результата</b>				
140	Прибыль (убыток) до налогообложения	Строка 050 + строки 060, 080, 090, – строки 070, 100 + (-) дополнительные строки		Если результат отрицательный, то он указывается в круглых скобках
<b>Налоговые показатели</b>				
141	Отложенные налоговые активы	Разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09	(Дт 09 Кт 68) – (Дт 68 (99) Кт 09)	Если результат отрицательный (Дебет < Кредит), он отражается в круглых скобках
142	Отложенные налоговые обязательства	Разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77	(Дт 68 (99) Кт 77) – (Дт 77 Кт 68 (99))	Если результат положительный (Кредит > Дебет), его отражают в круглых скобках
150	Текущий налог на прибыль	Кредитовое сальдо счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»		Штрафные санкции и пени по налогам и сборам отражаются по дополнительной строке, вводимой после строки 150
<b>Расчет чистой прибыли (убытка)</b>				
190	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	Строка 140 + (-) строка 141 + (-) строка 142 – строка 150 + (-) дополнительно введенные строки		

1	2	3	4	5
<b>Раздел «Справочная информация»</b>				
200	Постоянные налоговые обязательства (активы)	Разница между оборотами счета 99, субсчет «Постоянные налоговые обязательства (активы)»	(Дт 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства» Кт 68) – (Дт 68 Кт 99 субсчет «Постоянные налоговые активы»)	Если дебетовый оборот больше кредитового, то исчисленный отрицательный показатель отражается в скобках
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	Отношение базовой прибыли (убытка) к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода		Базовая прибыль (убыток) исчисляется исходя из показателя строки 190 за минусом дивидендов по привилегированным акциям
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	Строку заполняют только акционерные общества, имеющие конвертируемые ценные бумаги и договоры купли-продажи обыкновенных акций эмитента по цене ниже их рыночной стоимости		Под разводнением прибыли понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества

**Раздел «Расшифровка отдельных прибылей и убытков»**

Наименование показателя	Код графы	Наименование показателя графы	Формирование показателя	Обороты по счетам	Примечания
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании	3	Прибыль	Оборот по кредиту счета 91 субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции со счетом 76 субсчет «Расчеты по претензиям»	Дт 76-2 Кт 91-1	Отражаются суммы штрафных санкций, признанные организацией или начисленные по решению суда
	4	Убыток	Оборот по дебету счета 91 субсчет «Прочие расходы» в корреспонденции со счетом 76 субсчет «Расчеты по претензиям»	Дт 91-2 Кт 76-2	
Прибыль (убыток) прошлых лет	3	Прибыль	Оборот по кредиту счета 91 субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции со счетами, на которых проводится корректировка		Отражается прибыль (убытки), выявленная в результате исправления ошибок прошлых лет

1	2	3	4	5	6
	4	Убыток	Оборот по дебету счета 91 субсчет «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами, на которых проводится корректировка		
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств	3	Прибыль	Оборот по кредиту счета 91 субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции со счетом 76 субсчет «Расчеты по претензиям»	Дт 76-2 Кт 91-1	За исключением сумм штрафов, пеней и неустоек по хозяйственным договорам
	4	Убыток	Оборот по дебету счета 91 субсчет «Прочие расходы» в корреспонденции со счетом 76 субсчет «Расчеты по претензиям»	Дт 91-2 Кт 76-2	
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте	3	Прибыль	Оборот по кредиту счета 91 субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции со счетами учета расчетов с покупателями и поставщиками	Дт 60 (62, 76...) Кт 91-1	Если положительная курсовая разница возникла при оплате вклада в уставный капитал в иностранной валюте, то такая сумма относится на добавочный капитал и не влияет на финансовый результат
	4	Убыток	Оборот по дебету счета 91 субсчет «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами учета расчетов с покупателями и поставщиками	Дт 91-2 Кт 60 (62, 76...)	
Отчисления в оценочные резервы	4	Убыток	Сальдо по счетам 14, 59, 63		
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности	3	Прибыль	Оборот по кредиту счета 91 субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции со счетами 60 (62, 76)	Дт 60 (62, 76) Кт 91-1	
	4	Убыток	Оборот по дебету счета 91 субсчет «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами 60, 62	Дт 91-2 Кт 60, 62	

**Формирование показателей отчета об изменениях капитала**

**Раздел I. Изменения капитала**

Показатель		Уставный капитал	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
наименование	код					
1	2	3	4	5	6	7
Остаток на 31 декабря предыдущего года		Остаток по кредиту счета 80	Остаток по кредиту счета 83	Остаток по кредиту счета 82	Остаток по кредиту счета 84	Сумма граф с 3 по 6
200 (отчетный) год						
Изменения в учетной политике		X	X	X	Корректировка размера нераспределенной прибыли в корреспонденции со счетами учета основных средств	Графа 6
Результат от переоценки объектов основных средств		X	Плюс сумма дооценки основных средств (Дт 01 Кт 83; Дт 83 Кт 02). Минус сумма дооценки при выбытии основных средств (Дт 83 Кт 84); сумма уценки при наличии накопленного прироста добавочного капитала при предыдущей переоценке основных средств (Дт 83 Кт 01; Дт 83 Кт 02)	X	Плюс сумма дооценки при выбытии основных средств (Дт 83 Кт 84). Минус сумма уценки (если при предыдущей переоценке не производилась дооценка указанного основного средства) (Дт 84 Кт 01; Дт 84 Кт 02) (а также в соответствующей части в случае недостаточности прироста добавочного капитала при предыдущей переоценке)	Сумма граф 4 и 6
Остаток на 01 января отчетного года	100	Остаток по кредиту счета 80	Остаток по кредиту счета 83 + (Плюс сумма дооценки основных средств (Дт 01 Кт 83; Дт 83 Кт 02). Минус сумма дооценки при выбытии основных средств (Дт 83 Кт 84); сумма уценки при наличии накопленного прироста добавочного капитала при предыдущей переоценке основных средств (Дт 83 Кт 01; Дт 83 Кт 02))	Остаток по кредиту счета 82	Остаток по кредиту счета 84 + Корректировка размера нераспределенной прибыли в корреспонденции со счетами учета основных средств + (Плюс сумма дооценки при выбытии основных средств (Дт 83 Кт 84). Минус сумма уценки (если при предыдущей переоценке не производилась дооценка указанного основного средства) (Дт 84 Кт 01; Дт 84 Кт 02) (а также в соответствующей части в случае недостаточности	Сумма граф с 3 по 6

## ПРИЛОЖЕНИЯ

Продолжение прил. 29

1	2	3	4	5	6	7
					прироста добавочного капитала при предыдущей переоценке))	
Результат от пересчета иностранных валют		X	Дт 83 Кт 75 или Дт 75 Кт 83 по курсовой разнице по вкладу в уставный капитал	X	X	Графа 4
Чистая прибыль		X	X	X	Дт 84 Кт 99-9 (или Дт 99-9 Кт 84) (чистая прибыль (убыток) за предшествующий год)	Графа 6
Дивиденды		X	X	X	Вычитается сумма начисленных дивидендов (Дт 84 Кт 75)	Графа 6
Отчисления в резервный фонд	110	X	X	X	Вычитаются отчисления в резервный капитал (Дт 84 Кт 81)	Графа 6
Увеличение величины капитала за счет:						
дополнительного выпуска акций	121	Дт 75 Кт 80	X	X	X	Графа 3
увеличения номинальной стоимости акций	122	Дт 83, 84 Кт 80 в зависимости от принятого решения об источнике увеличения номинальной стоимости акций	X	X	X	Графа 3
реорганизация юридического лица	123	Без проводок	X	X		Графа 3
Уменьшение величины капитала за счет:						
уменьшения номинала акций	131	Вычитается Дт 80 Кт 75, если уменьшение стоимости акций выплачивается акционерам, или Дт 80 Кт 84, если уменьшение стоимости акций не выплачивается акционерам, в том числе при	X	X	X	Графа 3



## ПРИЛОЖЕНИЯ

Продолжение прил. 29

1	2	3	4	5	6	7
		доведении величины уставного капитала до величины чистых активов				
уменьшения количества акций	132	Вычитается Дт 80 Кт 81 при аннулировании акций	X	X	X	Графа 3
реорганизации юридического лица	133	Вычитается без проводок	X	X	Вычитается без проводок	Сумма граф 3 и 6
Остаток на 31 декабря отчетного года		Сумма всех предыдущих строк по отчетному периоду	Сумма всех предыдущих строк по отчетному периоду	Сумма всех предыдущих строк по отчетному периоду	Сумма всех предыдущих строк по отчетному периоду	Сумма граф с 3 по 6

### Раздел II. Резервы

Вид резерва	Характеристика
1	2
<b>Резервы, образованные за счет чистой прибыли</b>	<p><b>Резервы, образованные в соответствии с законодательством</b></p> <p>Критерием принадлежности резервов к данной группе является отсутствие у организации права на решение о формировании данных резервов, поскольку такая обязанность установлена законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете. К этой группе резервов относятся, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• резервный фонд акционерного общества, в соответствии с Федеральным законом РФ от 26.12.1995 года № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»;</li> <li>• резерв универсального обслуживания, предусмотренный Федеральным законом РФ от 07.07.2003 года № 126-ФЗ «О связи»;</li> <li>• другие</li> </ul>
	<p><b>Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами</b></p> <p>Резервы, создание которых не является элементом учетной политики организации, поскольку это предусмотрено учредительными документами. Например:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• часть резервного фонда акционерных обществ сверх предусмотренной минимальной суммы – фонд акционирования работников и фонд выплаты дивидендов по привилегированным акциям;</li> <li>• резервный фонд общества с ограниченной ответственностью в полном объеме;</li> <li>• резервы на покрытие убытков и других непредвиденных расходов;</li> <li>• другие</li> </ul>



1		2
<b>Резервы, сформированные за счет финансовых результатов</b>	<b>Оценочные резервы</b>	Резервы, корректирующие величину оценки объекта учета, доводя ее до наиболее достоверной. Оценочные резервы формируются в соответствии с нормативными актами бухгалтерского учета как в обязательном порядке (резерв под снижение стоимости материальных ценностей, резерв под обесценение финансовых вложений), так и в добровольном порядке (резерв по сомнительным долгам и другие)
<b>Резервы формируются за счет резервирования затрат</b>	<b>Резервы предстоящих расходов</b>	<p>В данную группу входят резервы, создание которых определяется выбором организации в добровольном порядке. Речь идет о создании резервов для равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства и обращения. Организации могут создавать следующие резервы предстоящих расходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• на предстоящую оплату отпусков работникам;</li> <li>• на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;</li> <li>• на выплату вознаграждений по итогам работы за год;</li> <li>• на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;</li> <li>• на ремонт основных средств;</li> <li>• на предстоящие затраты по рекультивации земель и осуществлению иных природоохранных мероприятий;</li> <li>• на предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;</li> <li>• на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;</li> <li>• на покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством РФ, нормативными правовыми актами Минфина РФ</li> </ul>

**Формирование показателей отчета о движении денежных средств**

Наименование показателя	Код строки	Формирование показателя
1	2	3
<i>Остаток денежных средств на начало отчетного периода</i>		Сумма остатков по счетам 50, 51, 52 и 55 на 01 января
<i>Движение денежных средств по текущей деятельности</i> Средства, полученные от покупателей, заказчиков		Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 62, 76
Прочие доходы		Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 71, 73, 86, 98, 73, 68, 69
Денежные средства, направленные:		
на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья, иных оборотных активов	150	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 и 55 в корреспонденции со счетами 60 (за исключением субсчета «Расчеты по авансам выданным») и 76 в части расчетов за товары, работы, услуги, сырье
на авансы, выданные поставщикам и подрядчикам		Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным»
на покупку валюты		Кредитовый оборот по счету 51 в корреспонденции со счетом 57, а также данные по дебету счета 91 субсчет «Прочие расходы» в корреспонденции со счетом 51
на продажу валюты		Кредитовый оборот по счету 52 в корреспонденции со счетом 57, а также данные по дебету счета 91 субсчет «Прочие расходы» в корреспонденции со счетом 51
на оплату труда	160	Кредитовый оборот по счетам 50, 51 в корреспонденции со счетом 70
на выдачу подотчетных сумм		Кредитовый оборот по счету 50 в корреспонденции со счетом 71
на выплату дивидендов, процентов	170	Кредитовый оборот по счетам 50, 51 в корреспонденции со счетами 75 субсчет «Расчеты по выплате доходов», 76 субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», а также кредитовый оборот по счетам 51 и 52 в корреспонденции со счетами 66, 67, где учтены проценты по кредитам и займам
на расчеты по налогам и сборам	180	Кредитовый оборот по счету 51 в корреспонденции со счетом 68
на расчеты с внебюджетными фондами		Кредитовый оборот по счету 51 в корреспонденции со счетом 69
на прочие расходы		Кредитовый оборот по счетам 50, 51 в корреспонденции со счетом 73, а также со счетом 91 субсчет «Прочие расходы», где учтена комиссия банку
Чистые денежные средства от текущей деятельности		Строка 020 + строка 050 - строка 150 – строка 155 - строка 156 - строка 157 - строка 160 - строка 165 - строка 170 - строка 180 – строка 185 - строка 190
<i>Движение денежных средств по инвестиционной деятельности</i> Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов	210	Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 62, 76, на которых отражена выручка от реализации внеоборотных активов
Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений	220	Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 62, 76, на которых учтена выручка от реализации ценных бумаг и прочих финансовых вложений
Полученные дивиденды	230	Дебетовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетом 91 субсчет «Прочие доходы», где учитываются полученные дивиденды
Полученные проценты	240	Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 91 субсчет «Прочие доходы», где отражаются полученные проценты



1	2	3
Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям	250	Дебетовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58 субсчет «Предоставленные займы»
Приобретение дочерних организаций	280	Кредитовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетом 58 субсчет «Паи и акции»
Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов	290	Кредитовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 60, 76, на которых отражена задолженность по приобретенным основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам
Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений	300	Кредитовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58 субсчет «Долговые ценные бумаги» и субсчет «Приобретение дебиторской задолженности»
Займы, предоставленные другим организациям	310	Кредитовый оборот счетов 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58 субсчет «Предоставленные займы»
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	340	Строка 210 + строка 220 + строка 230 + строка 240 + строка 250 - строка 280 - строка 290 - строка 300 - строка 310
<i><b>Движение денежных средств по финансовой деятельности</b></i> Поступления от эмиссии акций и иных долевых ценных бумаг		Дебетовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетом 75 субсчет «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»
Погашение убытков		Дебетовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетом 75 субсчет «Расчеты с учредителями по средствам в счет погашения убытков»
Поступления от займов, предоставленных другими организациями		Дебетовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетами 66, 67
Выкуп собственных акций и долей		Кредитовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетом 81
Погашение займов и кредитов (без процентов)		Кредитовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетами 66, 67, на которых отражен основной долг по кредитам и займам (без учета процентов)
Погашение обязательств по финансовой аренде		Кредитовый оборот счетов 50, 51 в корреспонденции со счетом 76 субсчет «Расчеты по арендованному имуществу»
Чистые денежные средства от финансовой деятельности		Строка 350 + строка 355 + строка 360 – строка 365 - строка 390 - строка 400
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов		Строка 200 + (-) строка 340 + (-) строка 410
<i><b>Остаток денежных средств на конец отчетного периода</b></i>		Строка 010 + (-) строка 420. Результат должен быть равен сумме остатков по счетам 50, 51, 52, 55 на 31 декабря
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю		Сумма курсовых разниц (образовавшихся из-за отличия курса валюты на дату составления отчета и на дату совершения операций в иностранной валюте) по каждой операции в иностранной валюте. Как определить дату совершения валютной операции, указано в ПБУ 3/2006

**Формирование показателей приложения к бухгалтерскому балансу**

*Раздел «Нематериальные активы»*

Наименование показателя	Код строки	Формирование показателя
1	2	3
Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности)	010	Сумма строк с 011 по 015
в том числе: у патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель	011	Соответствующие субсчета счета 04
у правообладателя на программы ЭВМ, базы данных	012	Соответствующие субсчета счета 04
у правообладателя на топологии интегральных микросхем	013	Соответствующие субсчета счета 04
у владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	014	Соответствующие субсчета счета 04
у патентообладателя на селекционные достижения	015	Соответствующие субсчета счета 04
Организационные расходы	020	Соответствующие субсчета счета 04
Деловая репутация	030	Соответствующие субсчета счета 04
Прочие	040	Соответствующие субсчета счета 04
Амортизация нематериальных активов всего	050	Кредитовое сальдо счета 05
Амортизация организационных расходов		Кредитовое сальдо счета 04 субсчет «Амортизация организационных расходов»
Амортизация деловой репутации		Кредитовое сальдо счета 04 субсчет «Амортизация деловой репутации»

*Раздел «Основные средства»*

Наименование показателя	Код строки	Формирование показателя
1	2	3
Здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь и другое		Соответствующие субсчета счета 01
Амортизация основных средств – всего	140	Сумма строк, относящихся к начислению амортизации по основным средствам
в том числе: зданий, сооружений, машин и оборудования и так далее		Кредитовое сальдо счета 02 (за исключением субсчета, на котором учитывают амортизацию имущества, переданного в лизинг и прокат)
Передано в аренду объектов основных средств – всего		Дебетовое сальдо счета 01 субсчет «Основные средства, переданные в аренду»
Переведено объектов основных средств на консервацию		Дебетовое сальдо счета 01 субсчет «Основные средства, переведенные на консервацию»
Получено объектов основных средств в аренду – всего		Дебетовое сальдо счета 001
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации		Дебетовое сальдо счета 08 субсчет «Приобретение объектов основных средств» или счета 01 субсчет «Основные средства, право собственности на которые не зарегистрировано»

1	2	3
Справочно. Результат переоценки основных средств:		
первоначальной (восстановительной) стоимости	171	Информация по счетам 01, 02, 83 и 84
амортизации	172	Информация по счетам 01, 02, 83 и 84
Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации		Информация по счету 01

*Раздел «Доходные вложения в материальные ценности»*

Наименование показателя	Код строки	Формирование показателя
1	2	3
Имущество для передачи в лизинг		Информация по счету 03 субсчет «Основные средства, предназначенные для передачи в лизинг»
Имущество, предоставляемое по договору проката		Информация по счету 03 субсчет «Основные средства, предоставляемые по договору проката»
Прочие		Соответствующие субсчета счета 03
Итого		Сумма предыдущих строк
Амортизация доходных вложений в материальные ценности		Кредитовое сальдо счета 02 субсчет «Амортизация имущества, переданного во временное пользование»

*Раздел «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»*

Наименование показателя	Код строки	Формирование показателя
1	2	3
Всего	310	Дебетовое сальдо счета 04 субсчет «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»
Справочно. Сумма расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам	320	Дебетовое сальдо счета 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»
Сумма не давших положительных результатов расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, отнесенных на внереализационные расходы		Оборот по дебету счета 91 субсчет «Внереализационные расходы» в корреспонденции со счетом 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

*Раздел «Расходы на освоение природных ресурсов»*

Наименование показателя	Код строки	Формирование показателя
1	2	3
Расходы на освоение природных ресурсов - всего	410	Дебетовое сальдо счета 97 субсчет «Расходы на освоение природных ресурсов» или счета 08 субсчет «Освоение природных ресурсов»
Справочно. Сумма расходов по участкам недр, не законченным поиском и оценкой месторождений, разведкой и (или) гидрогеологическими изысканиями и прочими аналогичными работами		Дебетовый оборот по счету 97 субсчет «Расходы на освоение природных ресурсов» или по счету 08 субсчет «Освоение природных ресурсов»

1	2	3
Сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на внереализационные расходы как безрезультатные		Кредитовый оборот по счету 97 субсчет «Расходы на освоение природных ресурсов» или по счету 08 субсчет «Освоение природных ресурсов» в корреспонденции с кредитом субсчета «Прочие расходы» счета 91

**Раздел «Финансовые вложения»**

Наименование показателя	Код строки	Формирование показателя
1	2	3
Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций - всего	510	Дебетовое сальдо счета 58 субсчет «Паи и акции» за минусом кредитового сальдо по счету 59
в том числе дочерних и зависимых обществ	511	Дебетовое сальдо счета 58 субсчет «Паи и акции» за минусом кредитового сальдо по счету 59
Государственные и муниципальные ценные бумаги	515	Дебетовое сальдо счета 58 субсчет «Долговые ценные бумаги» за минусом кредитового сальдо по счету 59
Ценные бумаги других организаций - всего	520	Дебетовое сальдо счета 58 субсчет «Долговые ценные бумаги» за минусом кредитового сальдо по счету 59
в том числе долговые ценные бумаги (облигации, векселя)	521	Дебетовое сальдо счета 58 субсчет «Долговые ценные бумаги» за минусом кредитового сальдо по счету 59
Предоставленные займы	525	Дебетовое сальдо счета 58 субсчет «Предоставленные займы» за минусом кредитового сальдо по счету 59
Депозитные вклады	530	Дебетовое сальдо счета 55 субсчет «Депозитные счета» или 58 субсчет «Банковские депозиты»
Прочие	535	Дебетовое сальдо счета 58 субсчет «Вклады по договору простого товарищества» или субсчет «Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования»
Прочие	540	Строка 510 + строка 515 + строка 520 + строка 525 + строка 530 + строка 535

**Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»**

Наименование показателя	Код строки	Формирование показателя
1	2	3
<b>Дебиторская задолженность:</b> <i>краткосрочная - всего</i>		Сумма строк, в которых дана расшифровка краткосрочной дебиторской задолженности
в том числе:		
расчеты с покупателями и заказчиками		Дебетовое сальдо счета 62
авансы выданные		Дебетовое сальдо счета 60 субсчет «Авансы выданные»
прочая		Дебетовое сальдо по счетам 71, 73, 76, 75 субсчет «Расчеты по взносам в уставный капитал» и прочим
<i>долгосрочная - всего</i>		Сумма строк, в которых дана расшифровка долгосрочной дебиторской задолженности
в том числе:		
расчеты с покупателями и заказчиками		Дебетовое сальдо счета 62
авансы выданные		Дебетовое сальдо счета 60 субсчет «Авансы выданные»
прочая		Дебетовое сальдо по счетам 71, 73, 76, 75 субсчет «Расчеты по взносам в уставный капитал» и прочим
Итого		Сумма строк «краткосрочная – всего» и «долгосрочная – всего»
<b>Кредиторская задолженность:</b> <i>краткосрочная - всего</i>		Сумма строк, в которых дана расшифровка краткосрочной кредиторской задолженности
в том числе:		
расчеты с поставщиками и подрядчиками		Кредитовое сальдо счета 60

1	2	3
авансы полученные		Кредитовое сальдо счета 62 субсчет «Авансы полученные»
расчеты по налогам и сборам		Кредитовое сальдо счета 68
кредиты		Кредитовое сальдо счета 66 субсчет «Кредиты полученные»
займы		Кредитовое сальдо счета 66 субсчет «Займы полученные»
прочая		Кредитовое сальдо по счетам 69, 70, 71, 73, 75, 76 и прочим
<i>долгосрочная - всего</i>		Сума срок, в которых дана расшифровка долгосрочной кредиторской задолженности
в том числе: кредиты		Кредитовое сальдо счета 67 субсчет «Кредиты полученные»
займы		Кредитовое сальдо счета 67 субсчет «Займы полученные»
Итого		Кредитовое сальдо по счетам 69, 70, 71, 73, 75, 76 и прочим

**Раздел «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам)»**

Наименование показателя	Код строки	Формирование показателя
1	2	3
Материальные затраты	710	Кредитовый оборот счетов 20 и 26 в корреспонденции со счетом 90
Затраты на оплату труда	720	Кредитовый оборот счетов 70 (за исключением компенсаций и пособий, выплачиваемых за счет средств ФСС РФ)
Отчисления на социальные нужды	730	Кредитовый оборот счета 69
Амортизация	740	Кредитовый оборот счетов 02 и 05 (если амортизация по материальным активам начисляется без применения счета 05, то используется кредитовый оборот счета 04)
Прочие затраты	750	Дебетовый оборот по счетам 20 и 26 в корреспонденции со счетами 60 и 76
Итого по элементам затрат	760	Сумма строк с 710 по 750
Изменение остатков (прирост (+), уменьшение (-)): незавершенного производства	765	Остаток незавершенного производства формируется как сумма дебетовых остатков по счетам 20, 21, 23, 29, 44 и 46. Показатель данной строки исчисляется как разница между остатками по этим счетам на конец и начало года
расходов будущих периодов	766	Разница между дебетовыми остатками по счету 97 на конец и начало года
резервов предстоящих расходов	767	Разница между кредитовыми остатками по счету 96 на конец и начало года

**Раздел «Обеспечения»**

Наименование показателя	Код строки	Формирование показателя
1	2	3
Полученные - всего		Сумма соответствующих субсчетов счета 008 и дебетовое сальдо по счету 62 субсчет «Векселя полученные»
в том числе: векселя		Дебетовое сальдо по счету 62 субсчет «Векселя полученные»
Имущество, находящееся в залоге		Сальдо по счету 008
из него: объекты основных средств		Соответствующие субсчета счета 008
ценные бумаги и иные финансовые вложения		Соответствующие субсчета счета 008
прочее		Соответствующие субсчета счета 008
Выданные - всего		Сумма соответствующих субсчетов счета 009 и кредитовое сальдо по счету 60 субсчет «Векселя выданные»
в том числе: векселя		Кредитовое сальдо по счету 60 субсчет «Векселя выданные»

Окончание прил. 31

1	2	3
Имущество, переданное в залог		Сальдо по счету 009
из него:		
объекты основных средств		Соответствующие субсчета счета 009
ценные бумаги и иные финансово- вые вложения		Соответствующие субсчета счета 009
прочее		Соответствующие субсчета счета 009

*Раздел «Государственная помощь»*

Наименование показателя	Код строки	Формирование показателя
1	2	3
Получено в отчетном году бюджетных средств - всего	910	Оборот по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции с дебетом счетов 51 и 50
Бюджетные кредиты - всего	920	Дебетовое сальдо счета 66 и 67

**Формирование показателей отчета о целевом использовании полученных средств**

Наименование показателя	Код строки	Формирование показателя
Остаток средств на начало отчетного периода	100	Входящий кредитовый остаток по счету 86
<b>Поступило средств</b>		
Вступительные взносы	210	Дт 08, 10, 51, 76 Кт 86 по соответствующим аналитическим счетам
Членские взносы	220	
Добровольные взносы	230	
Доходы от предпринимательской деятельности организации	240	Данные кредитовых оборотов по счетам 90 и 91
Прочие	250	Прочие поступления, не отраженные в строках 210-240
Всего поступило средств	260	Сумма показателей строк 210-250
<b>Использовано средств</b>		
Расходы на целевые мероприятия	310	Сумма показателей строк 311-313
в том числе:		Аналитические данные дебетового оборота по счету 86 в корреспонденции со счетом 20
социальная и благотворительная помощь	311	
проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.	312	
иные мероприятия	313	
Расходы на содержание аппарата управления	320	Сумма показателей строк 321-326
в том числе:		Аналитические данные дебетового оборота по счету 86 в корреспонденции со счетом 26
расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)	321	
выплаты, не связанные с оплатой труда	322	
расходы на служебные командировки и деловые поездки	323	
содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества кроме ремонта)	324	
ремонт основных средств и иного имущества	325	
прочие	326	
Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	330	Соответствующие аналитические данные дебетового оборота счета 86
Расходы, связанные с предпринимательской деятельностью	340	Данные дебетовых оборотов по счету 90 и 91
Прочие	350	Прочие направления расходования средств, не отраженные в строках раздела «Использовано средств»
Всего использовано средств	360	Сумма показателей строк 310, 320, 330, 340, 350
Остаток средств на конец года	400	Сумма строки 100 и строки 260 за минусом строки 360

*Макет пояснительной записки*

Раздел пояснительной записки	Содержание раздела	Рассматриваемые аспекты
<i>Административный</i>	<p>В этом разделе раскрываются особенности организации бухгалтерского учета и ответственность за составление и представление финансовой отчетности</p>	<p>Раскрытию подлежат следующие факты хозяйственной деятельности:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• смена руководителя и (или) главного бухгалтера, произошедшая в отчетном периоде (необходимо указать дату и причину такой смены, а также указать вновь назначенных лиц);</li> <li>• изменения в учетной политике, произошедшие в отчетном периоде</li> </ul>
<i>Организационно-технический</i>	<p>Обязательная информация, приводимая в пояснительной записке, должна содержать информацию, характеризующую структуру организации, масштабы ее деятельности, определенные уставом, а также данные, показывающие достижения в деятельности и развитии, с указанием причин и факторов, повлиявших на хозяйственные и финансовые результаты работы</p>	<p>Важное значение имеют следующие показатели:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• основные сведения об организации и ее собственниках;</li> <li>• раскрытие информации об учетной политике организации;</li> <li>• основные показатели деятельности организации;</li> <li>• информация о доходах;</li> <li>• информация о расходах;</li> <li>• информация о нематериальных активах организации;</li> <li>• информация об основных средствах организации;</li> <li>• информация о материально-производственных запасах организации;</li> <li>• информация о НИОКР организации;</li> <li>• информация о кредитах и займах организации;</li> <li>• пояснения о формировании значений показателей, отражаемых в формах отчетности в нетто-оценке (за вычетом регулирующих показателей);</li> <li>• раскрытие информации о событиях после отчетной даты<sup>4</sup></li> <li>• раскрытие информации об условных фактах хозяйственной деятельности;</li> <li>• раскрытие информации об аффилированных лицах;</li> <li>• раскрытие информации по отчетным сегментам;</li> <li>• раскрытие информации о финансовых вложениях;</li> <li>• раскрытие информации по отдельным видам хозяйственных операций;</li> <li>• раскрытие информации о прекращении части деятельности организации;</li> <li>• раскрытие информации об основных показателях деятельности организации;</li> <li>• прочая информация</li> </ul>