

**Московский международный институт эконометрики,
информатики, финансов и права**

**Бебнева Е.Б.
Богачева И.В.
Соколова Е.С.**

**ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА**

Москва 2003

УДК 657
ББК 65.052
С 594

Е.В. Бебнева, И.В. Богачева, Е.С. Соколова. Теория бухгалтерского учета./ Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права. - М., 2003. –103 с.

Рекомендовано Учебно-методическим объединением по образованию в области антикризисного управления в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности 351000 «Антикризисное управление» и другим экономическим специальностям.

© Бебнева Е.В., 2003

© Богачева И.В., 2003

© Соколова Е.С., 2003

© Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права, 2003

Оглавление

1. ПОНЯТИЕ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА	4
1.1 Характеристика учета как функции управления	4
1.2 Виды хозяйственного учета и их взаимосвязь	6
1.3 Пользователи учетной информации	11
2. ПРИНЦИПЫ И КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ.....	12
2.1 Сущность и задачи бухгалтерского учета.....	12
2.2 Законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации	14
2.3 Принципы бухгалтерского учета	18
3. ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	21
3.1 Объекты бухгалтерского наблюдения.....	21
3.2 Характеристика имущества по составу и размещению и источникам его образования	22
3.3 Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций.....	29
4. МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	31
4.1 Балансовое обобщение	31
4.2 Счета и двойная запись	38
4.3 Документирование.....	53
4.4 Оценка имущества и обязательств.....	57
4.5 Калькуляция	60
4.6 Инвентаризация	62
5. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	64
5.1 Регистры бухгалтерского учета.....	64
5.2 Способы исправление ошибок в учетных регистрах.....	67
5.3 Характеристика формы бухгалтерского учета	68
5.4 Упрощенная форма бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.....	69
6. Для оценки уровня знаний по дисциплине «Теория бухгалтерского учета» выполните следующие тесты.....	101

1. ПОНЯТИЕ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА

1.1 Характеристика учета как функции управления

С точки зрения кибернетического подхода экономические субъекты, под которыми понимается самостоятельно функционирующая хозяйственная единица (далее организация¹), относятся к сложным системам управления. Организация структурно состоит из множества взаимосвязанных элементов, одни из которых осуществляют финансово-хозяйственную деятельность, другие осуществляют управление этой деятельностью. Первые относят к объектам управления, вторые определены как орган управления (субъект 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 связей. 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 (см. рис.1). Такие воздействия должны обеспечивать полезность и эффективность функционирования объекта управления и системы управления в целом. Это возможно только тогда, когда орган управления располагает 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, обеспечить контроль и регулирование хозяйственных процессов, осуществить анализ состояния 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.

Хозяйственный учет представляет собой систему наблюдения, сбора, измерения, регистрации и обобщения информации о хозяйственных процессах и составляющих их фактах хозяйственной деятельности с целью управления финансово-хозяйственной деятельностью организации.

¹ Организация – юридическое лицо по законодательству Российской Федерации независимо от организационно-правовой формы (кроме банковских и кредитных учреждений).

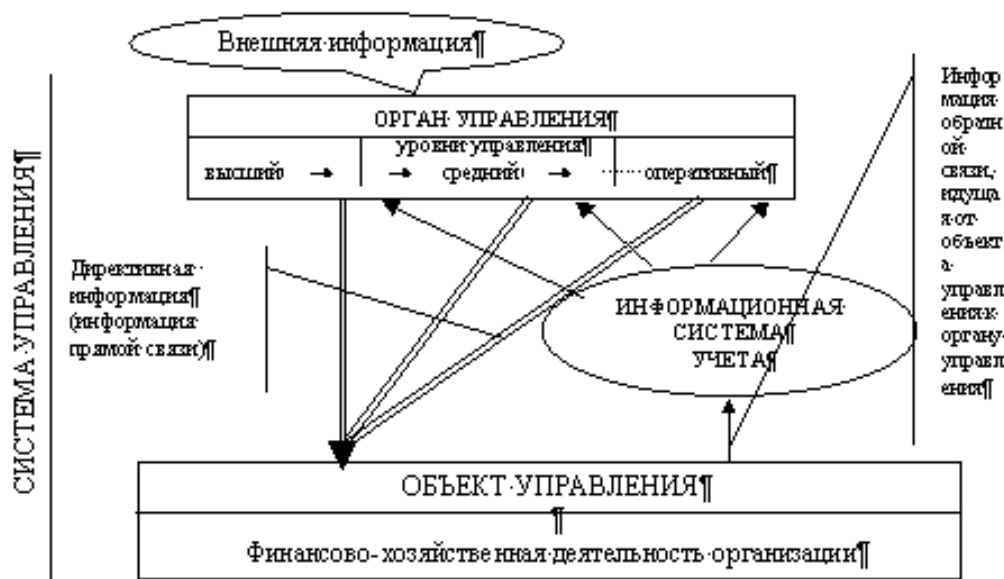


Рис. 1. Потoki информации прямой и обратной связи в системе управления

В процессе управления организацией принимаются стратегические, тактические и оперативные решения, исходя из этого в управленческом аппарате выделяют высший, средний и оперативный уровни управления.

Высший уровень включает менеджеров – руководителей, определяющих цели управления, внешнюю политику, материальные, финансовые и трудовые ресурсы, разрабатывающих долгосрочные планы и стратегию их реализации. В их компетенцию может входить анализ рынка и конкурентов, поиск альтернативных стратегий развития организации в случае выявления угрожающих тенденций в сфере его интересов.

Средний уровень, включающий различных менеджеров-исполнителей, обеспечивает контроль выполнения планов, отслеживание ресурсов, разработку управляющих директив для вывода организации на уровень, определенный в планах.

Оперативный уровень характеризуется реализацией планов и составлением отчетов о ходе их выполнения. Основной задачей здесь является согласование всех элементов производственного процесса с необходимой степенью детализации. Руководство на данном уровне заключается в управлении структурным подразделением (участком, цехом, отделом).

В зависимости от уровня управления используются различные виды учетной и неучетной информации. Под «неучетной» понимается информация, внешняя по отношению к организации, описывающая мировые тенденции развития экономики в целом и отдельных отраслей, конъюнктуру рынка, уровень процентных ставок, инвестиционный климат, инфляционные процессы и пр. Учетная информация,

формируется внутри организации, в процессе осуществления ею хозяйственных процессов, эта информация так или иначе отражается в учете. Основная суть функции учета как функции управления заключается в информационном обеспечении процесса управления, то есть реализации функций управления, которым относят планирование, учет, контроль, регулирование, анализ; формировании потока обратной связи в системе управления. Какая именно учетная информация потребляется пользователями для реализации функций управления представлено на рис.2 в следующем параграфе после описания видов хозяйственного учета.

1.2 Виды хозяйственного учета и их взаимосвязь

Реализация функции учета как функции управления заключается в формировании информационной модели функционирования объекта управления на основе взаимосвязи и взаимозависимости трех видов учета: оперативного, бухгалтерского и статистического. Каждый вид учета играет свою особую роль в информационном обеспечении процесса управления организацией.

Для того, чтобы объекты наблюдения были отражены в учете, их необходимо измерить. С этой целью применяется система учетных измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители применяются для количественной характеристики материальных ценностей. Они отражают учитываемые объекты в натуральном выражении по весу, количеству, длине в зависимости от физических свойств объектов (метр, литр, килограмм, тонна, штука). Однако они обладают существенным недостатком – с их помощью нельзя получить обобщенные показатели по разнообразным объектам. Поэтому натуральные измерители применяют лишь для характеристики однородных предметов. Такой вид измерителей применяется в оперативном и бухгалтерском управленческом учете, в статистических отчетах.

Трудовые измерители применяют для исчисления количества затраченного времени в днях, часах. Информация о трудовых затратах используется для расчета заработной платы персоналу организация, контроля за выполнением норм выработки сдельщиками, а также для исчисления производительности труда.

Денежный измеритель является универсальным и обобщающим, с его помощью учитываемые объекты могут быть отражены в единой оценке. Как правило, показатели в денежном измерителе применяются на основе трудовых и натуральных измерителей, но есть такие виды имущества и источников его образования, которые могут быть выражены только в денежном измерителе – дебиторская и кредиторская задолженности, нематериальные активы, незавершенное производство, капитал и другие. Таким образом, денежный измеритель используется для

обобщения имущества, обязательств, хозяйственных операций в едином универсальном измерении – деньгах (рублях).

Оперативный учет представляет собой процесс наблюдения и регистрации отдельных явлений финансово-хозяйственной деятельности с целью оперативного повседневного руководства ею. С помощью оперативного учета в организациях обеспечивается оперативный контроль исполнения определенных операций или производственных заданий отдельными участками (подразделениями). Такая информация необходима для выработки и принятия оперативных управленческих решений на уровне оперативного регулирования производственными процессами.

Информация, формируемая оперативным учетом с высокой точностью, объективностью и необходимой подробностью отражает многочисленные качественные и количественные характеристики процессов и фактов хозяйственной деятельности, не существенных с точки зрения других видов учета. Оперативный учет осуществляется непосредственно на рабочих местах в момент совершения определенных хозяйственных операций. Основная его особенность – быстрота обеспечения данными для оперативного руководства. Информация оперативного учета формируется на основе данных документов или на основе данных получаемых устно, по телефону, факсу и пр. При этом для отражения информации используются натуральные, трудовые и денежные учетные измерители, но наиболее часто используются натуральные и трудовые. Однако информация оперативного учета не дает целостной картины функционирования организации, использование этой информации ограничено временным периодом. Как правило, она теряет свое значение для управления после завершения хозяйственного процесса.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему наблюдения, сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Бухгалтерский учет имеет свои особенности: является документально обоснованным учетом; непрерывен во времени и сплошной по охвату всех изменений, происходящих в финансово – хозяйственной деятельности организации, информация, формируемая в бухгалтерском учете имеет стоимостную оценку, что обеспечивает возможность обобщения и группировки данных и их сопоставимости. Информация о фактах хозяйственной деятельности, не имеющая стоимостного измерения, отражается в бухгалтерском учете для реализации контроля за осуществлением хозяйственных операций, движением имущества организации и т.д. В отличие от оперативного учета бухгалтерский учет является наиболее достоверным. В бухгалтерском учете используются особые, только ему присущие способы обработки данных.

Бухгалтерский учет создает информационную систему, оперирующую данными об активах организации, капитале и пассивах, отражает факты хозяйственной деятельности, влияющие на изменение в составе активов, капитала и пассивов. В бухгалтерском учете определяют доходы и расходы организации, исчисляют финансовый результат финансово-хозяйственной деятельности организации.

Бухгалтерскую информационную систему условно разделяют на подсистему финансового учета и подсистему управленческого учета.

В финансовом учете формируется информация об имуществе организации, расходах и доходах организации, размерах дебиторской и кредиторской задолженности, величине финансовых инвестиций и доходов от них, состоянии источников финансирования, которая необходима для составления финансовой отчетности.

Информация управленческого учета по сути является моделью производственной деятельности организации, отвечающей потребностям пользователей оперативного уровня управления. В управленческом учете формируется информация о затратах организации, издержках производства (обращения), себестоимости конечного продукта.

Финансовый и управленческий учет различаются по следующим критериям:

- **пользователи информации:** обобщенная в финансовой отчетности информация финансового учета используется внутренними пользователями (менеджерами высшего и среднего уровня управления), открыта для публикации и предоставляется внешним пользователям. Информация управленческого учета обобщается в отчетах, сводках, подготавливаемых бухгалтером в зависимости от требований и целей внутренних пользователей. Информация управленческого учета составляет коммерческую тайну организации.

- **наличие единых принципов формирования показателей:** формирование показателей финансового учета основано на единых принципах, которые обеспечивают единообразие, достоверность, полноту и своевременность информации. В управленческом учете нет таких ограничений, в каждом отдельном случае, бухгалтерия готовит отчеты по интересующим руководство проблемам, в соответствии с установленными внутренними формами документов организации, порядком ведения управленческого учета;

- **применяемые учетные измерители:** информация финансового учета, представляется в денежном измерителе. В управленческом учете используются натуральные, денежные, условные и другие измерители;

- **охват:** финансовый учет отражает финансово-хозяйственную деятельность всей организации в целом. Управленческий учет может быть организован на отдельном участке или в отношении отдельного объекта учета;

- **периодичность:** для финансовой отчетности строго установлена периодичность, сроки и адреса представления. Для управленческой

отчетности строгая периодичность не установлена, сроки обусловлены целями и интересами руководства;

- **нормативность**: все организации независимо от формы собственности обязаны вести финансовый учет и представлять финансовую отчетность. Организация управленческого учета – выбор самой организации.

Статистический учет наблюдает и обобщает явления и закономерности в деятельности организаций, используя информацию, собранную в оперативном и бухгалтерском учете. Статистический учет имеет свои особые методы обработки данных (статистические выборки, средние, коэффициенты). Статистические данные используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективный периоды в разрезе отдельных организаций, отраслей, экономических регионов, страны в целом. Статистика не ограничивается отражением процессов материального производства, она охватывает и другие стороны экономической и общественной жизни.

Статистика поставляет информацию для управления организацией в той части, которая не имеет стоимостной оценки, а также информацию в виде специальных средних и иных статистических показателей. Она используется, главным образом, для управления крупными хозяйственными структурами: организациями, комплексными программами, отраслями, регионами и в целом общественно-экономической жизнью страны.

Рассмотрим какую именно информацию предоставляет информационная система учета для реализации функций управления и какая информация формируется после реализации соответствующей функции (см. рис.2). Как уже было сказано выше выделяют следующие функции управления: планирование, учет, контроль, регулирование и анализ.

В предыдущих параграфах мы уже дали достаточно полную характеристику функции учета, определим основное содержание других функций управления.

Планирование заключается в разработке альтернативных вариантов порядка действий, которые необходимо предпринять в будущем для достижения поставленной цели. В зависимости от уровня управления различают стратегическое, технико-экономическое и оперативно-календарное планирование.

Функция контроля тесно связана с учетом. Без наличия учета функция контроля утрачивает смысл. Реализация функции контроля заключается в отслеживании фактического выполнения планов, соблюдения законодательства при осуществлении хозяйственных операций, наличия и движения имущества и обязательств.

Функция регулирования связана с функцией контроля на оперативном уровне управления. Результатом оперативного регулирования являются управленческие воздействия по устранению отклонений, выявленных в результате оперативного контроля.

На этапе анализа получают оценку функционирования всей системы управления, определяют достигнута или нет поставленная цель деятельности. Если цель не достигнута – выявляются причины.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что все функции управления взаимосвязаны на основе информации, получаемой в учете. Все функции образуют так называемый контур управления (рис. 3.), из которого видна взаимосвязь функций.



Рис. 2. Информация, необходимая для реализации функций управления

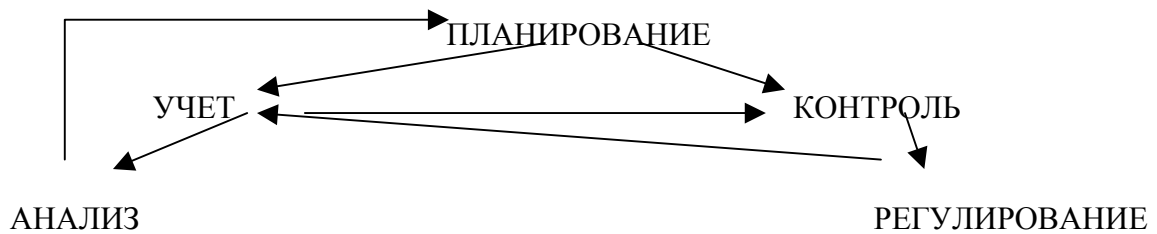


Рис. 3. Взаимосвязь функций управления

1.3 Пользователи учетной информации

В зависимости от целей использования учетной информации пользователей разделяют на внутренних и внешних.

Внутренние пользователи используют учетную информацию с целью управления организацией. К ним относятся лица, несущие ответственность за управление деятельностью организации. В зависимости от уровня управления лицам, принимающим решение необходимы различные виды информации. Так менеджерам высшего уровня управления необходима в основном статистическая, бухгалтерская (финансовая) информация и в меньшем объеме бухгалтерская (управленческая) информация. На среднем уровне менеджерам–исполнителям необходима преимущественно бухгалтерская (управленческая) и частично бухгалтерская (финансовая) информация. На оперативном уровне используется только бухгалтерская (управленческая) и оперативная учетная информация.

Вторая группа пользователей, изучая предоставленную (публичную) информацию бухгалтерского (финансового) учета (финансовую отчетность), производит оценку финансового состояния и финансового положения организация в зависимости от финансовых интересов. При этом выделяют:

- пользователей, имеющих прямой финансовый интерес;
- пользователей, имеющих косвенный финансовый интерес;
- пользователей, не имеющих финансового интереса.

К первым относят собственников организация, кредиторов, инвесторов, потенциальных инвесторов и кредиторов, а также работников данной организации. Эту группу пользователей в основном интересует оценка финансового положения и финансовых результатов организация, перспективы деятельности, возможность и вероятность получение дохода (дивидендов, процентов).

К пользователям с косвенным финансовым интересом относят: государственные налоговые и финансовые органы, фонды социального страхования и обеспечения, цель которых проконтролировать соблюдение законодательства, оценить правильность начисления и своевременность уплаты обязательств перед бюджетом; обслуживающие банки,

страховые компании, профсоюзные организации, а также покупатели и поставщики, которые оценивают текущее положение, возможность продолжения деятельности, текущую платежеспособность и ликвидность.

Группу пользователей финансовой отчетности, не имеющих финансового интереса, составляют органы государственной статистики, аудиторы и аудиторские организации, арбитражные и другие судебные органы.

2. ПРИНЦИПЫ И КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ

2.1 Сущность и задачи бухгалтерского учета

Основными задачами бухгалтерского учета 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, для контроля за соблюдением законодательства РФ 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.

Перечисленные выше задачи определены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21.11. 1996 г. № 129-ФЗ. В теоретическом аспекте эти задачи можно систематизировать по этапам развития бухгалтерского учета:

- обеспечение сохранности имущества собственников;
- обеспечение функции контроля с целью эффективного управления организацией;
- исчисление финансового результата: выявление экономических и юридических последствий хозяйственных операций;
- обеспечение возможности перераспределения ресурсов в народном хозяйстве на основе информации, формируемой в финансовой отчетности организаций.

Суть *первой задачи* учета заключается в защите интересов собственников – сохранении их имущества, переданного в управление организации. Если учет имущества, контроль за его движением и сохранностью, а также учет прав и ответственности исполнителей, организован плохо, то администрация и менеджеры, а также прочие работники могут использовать его для удовлетворения личных интересов, а не как средство достижения целей, поставленных перед организацией собственниками. В сохранности имущества заинтересованы не только собственники, но также и внешние пользователи бухгалтерской информации: налоговые органы, поставщики, заимодатели, кредиторы, для которых важным является вопрос наличия экономических ресурсов у организации, что является гарантией погашения задолженности перед ними.

Учет имущества предусматривает документирование всех фактов, причем один работник подтверждает отпуск, другой – поступление имущества. Количество и стоимостная оценка операции фиксируется в учетных регистрах, что позволяет проводить инвентаризацию имущества. Таким образом бухгалтерский учет и персонификация ответственности материально ответственных лиц обеспечивают адекватность экономического состояния имущества и его юридического статуса.

Вторая задача – контроль как средство обеспечения эффективного управления организацией с одной стороны развивает первую задачу – обеспечение сохранности имущества, с другой стороны направлена на создание информационной базы для принятия управленческих решений. Эта задача не может быть решена только в рамках бухгалтерского учета, но с помощью учета выявляются отклонения, анализ которых позволяет сделать вывод об их влиянии на финансово-хозяйственное положение организации, выработать систему управленческих мероприятий, направленных на устранение негативных последствий.

Третья задача – исчисление финансового результата - в условиях рыночной экономики приобретает первостепенное значение. По мере развития рыночных отношений меняются приоритеты в процессах выявления экономических и юридических последствий хозяйственных операций, то есть исчисления и распределения прибыли. Существуют два основных подхода к проблеме идентичности финансового результата в экономическом и юридическом смысле. Первый – тесная связь между системами бухгалтерского учета и налогообложения, обеспечивается выполнением требований правительства в отношении налогообложения. Второй подход – независимость систем учета и налогообложения, бухгалтерский учет существует параллельно с налоговым учетом.

В России сделаны решающие шаги на пути к отделению бухгалтерского учета прибыли от налогового, который строится на основании бухгалтерского и оперативно-аналитического учета данных, необходимых для расчета налогооблагаемой прибыли.

Четвертая задача рассматривает бухгалтерский учет как средство перераспределения ресурсов в народном хозяйстве. Эта задача эффек-

тивно решается в странах с налаженными рыночными отношениями, так как для ее реализации необходимо как минимум два условия: публичность финансовой отчетности экономических субъектов и развитый рынок ценных бумаг.

Участники рынка ценных бумаг изучают публикуемую отчетность организаций, делают вывод об инвестиционной привлекательности и вкладывают капитал в те организации, где выше прибыль и соответственно доходность акций и изымают деньги из низко прибыльных или убыточных организаций.

2.2 Законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации

Регулирование бухгалтерского учета видимо следует рассматривать с точки зрения мировых моделей учета: континентальная модель – регулирование учета и его развитие регламентируется законодательными актами государства; британо-американская модель – доминирующую роль в разработке и установлении стандартов и правил ведения учета и отчетности играют бухгалтеры-профессионалы (профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов).

До недавнего времени Российская учетная система характеризовалась доминированием государственного регулирования учета и отчетности, направленностью учета на фискальные цели, незначительной ролью профессиональных организаций в регулировании учета (близко к континентальной модели). В последнее время ситуация изменилась, совершенствование законодательной базы учета проводится с привлечением объединений профессиональных бухгалтеров и аудиторов (характерно для британо-американской модели), но все же регулирование бухгалтерского учета производится нормативными актами государства.

Основными целями законодательства РФ о бухгалтерском учете являются: обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности (ст.3 ФЗ № 129-ФЗ).

Законодательство РФ о бухгалтерском учете состоит из Федерального закона, устанавливающего единые правовые и методологические основы организации бухгалтерского учета, других федеральных законов, указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ.

Действие федерального закона распространяется на все организации, находящиеся на территории РФ, а также на их филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в РФ осуществляется Правительством РФ.

Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством РФ, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории РФ:

- положения (стандарты), устанавливающие принципы, правила и способы ведения учета хозяйственных операций, составления и предоставления отчетности;
- планы счетов бухгалтерского учета;
- другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ «Об утверждении положения о Министерстве финансов РФ» от 19 августа 1994 года № 984 Министерство финансов:

- осуществляет методическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью организаций, учреждений и организаций исходя из их организационно-правовых форм и подчиненности и принимает меры по его совершенствованию;
- утверждает планы счетов бухгалтерского учета;
- типовые формы бухгалтерского учета и отчетности;
- инструкции по их применению и порядку составления отчетности;
- осуществляет руководство работой по переоценке товарно-материальных ценностей;
- устанавливает порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности об исполнении федерального бюджета, смет расходов бюджетных учреждений и организаций;
- устанавливает формы учета и отчетности по кассовому исполнению федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ;

Минфин РФ издает в пределах своей компетенции на основе и во исполнение законодательства РФ приказы и инструкции и дает указания, являющиеся обязательными для исполнения федеральными органами исполнительной власти, а также организациями, учреждениями и организациями независимо от их организационно-правовых форм и подчиненности и гражданами;

Минфин РФ издает в необходимых случаях совместно с другими федеральными органами исполнительной власти ведомственные нормативные акты.

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны проти-

воречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов РФ.

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

Таким образом все, что было перечислено выше, образует **систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.**

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета может быть представлена в виде нескольких уровней, в зависимости от подчиненности нормативных актов. При этом выделяются следующие уровни: законодательный, концептуальный, методический, уровень организация (учетная политика).

Уровни представлены в виде таблицы рис.4.

В таблице видна подчиненность нормативных актов системы нормативного регулирования. В случае возникновения противоречий в документах приоритет имеет документ более высокого уровня. Система нормативного регулирования содержит также положения и рекомендации, касающиеся особенностей учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), ведения учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства, методики проведения инвентаризации.

Сведения, полученные в результате учета и составления отчетности, могут служить исходными данными для налоговых расчетов. Вместе с тем законодательные и иные нормативные документы, регулирующие порядок налогообложения, не могут содержать положения, регламентирующие порядок ведения учета.

Уровень	Орган государственной власти	Документы	Назначение документов
Законодательный	Президент РФ Федеральное собрание РФ Правительство РФ	Федеральный «Закон о бухгалтерском учете» от 21.11.96г. № 129-ФЗ Указы Президента РФ Постановления Правительства РФ	Устанавливают единые правила и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организаций
Концептуальный	Правительство РФ Министерство финансов РФ	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 №34н Стандарты учета «Положения по бухгалтерскому учету»: ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», утв. пр. Минфина РФ от 09.12.98 №60н ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», утв. пр. Минфина РФ от 20.12.94 №167 ПБУ 3/2000 «Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утв. пр. Минфина РФ от 10.01.2000 №2н ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утв. пр. Минфина РФ от 06.07.99 № 43н ПБУ 5/98 «Учет материально-производственных запасов», утв. пр. Минфина РФ от 15.06.98 №25н ПБУ 6/97 «Учет основных средств», утв. пр. Минфина РФ 03.09.97 №65н ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утв. пр. Минфина РФ от 25.11.98 №56н ПБУ 8/98 «Условные факты хозяйственной деятельности», утв. пр. Минфина РФ от 25.11.98 №57н ПБУ 9/99 «Доходы организации», утв. пр. Минфина РФ от 06.05.99 №32н ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. пр. Минфина РФ от 06.05.99 №33н ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах», утв. пр. Минфина РФ от 13.01.00 №5н ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», утв. пр. Минфина РФ от 27.01.00 №11н	Устанавливают общие принципы и регулируют правила ведения бухгалтерского учета, составления и предоставления отчетности, правила и порядок учета отдельных объектов бухгалтерского наблюдения
Методический	Министерство Финансов РФ, другие органы исполнительной власти	Планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению Методические рекомендации по учету отдельных объектов Прочие методические рекомендации и указания	Определяют схему регистрации и группировки объектов бухгалтерского наблюдения, формирование показателей финансовой отчетности, порядок проведения инвентаризаций и пр.
Уровень организации	Исполнительный орган организации,	Документы, регулирующие учетную политику организации Положение по учетной политике, устанавливающее способы и приемы ведения учета в организации, рабочий план счетов бухгалтерского учета, формы применяемых первичных документов, порядок проведения инвентаризации и внутреннего контроля	Выбранные формы ведения учета, способы начисления амортизации по основным средствам, правила оценки и др.

Рис. 4. Уровни системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ

Принципы бухгалтерского учета

Принцип – это основа, исходное, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие вытекающие из него утверждения. Принципы учета лежат в основе разработки правил ведения учета, которые должны быть закреплены в стандартах, положениях, регламентирующих бухгалтерский учет, на основе базовых принципов разрабатывается учетная политика организации и формируются показатели финансовой отчетности.

У зарубежных и отечественных авторов нет единого мнения по вопросу определения принципов. Некоторые относят к принципам учета приемы и способы ведения учета, другие формулируют в качестве принципов задачи учета.

Ниже приведены принципы бухгалтерского учета, лежащие в основе ведения бухгалтерского учета в России.

Первая группа объединяет принципы, определяющие качественные характеристики информации, обобщаемой в бухгалтерском учете.

Принцип ценности, достоверности и сопоставимости информации.

Ценность информации заключается в ее влиянии на принятие пользователями решений в отношении организации. При этом различают прогностическую ценность (возможность на базе информации сделать прогноз), ценность подтверждения прогноза и своевременность.

Достоверной признается информация, в которой нет существенных ошибок, то есть она соответствует требованиям: нейтральности, правдивого представления, полноты и адекватности (отражения экономического содержания хозяйственных операций в соответствующей оценке).

Сопоставимость показателей, содержащихся в финансовой отчетности, с соответствующими показателями предыдущих периодов или показателями других организаций, обеспечивается постоянством выбранных методов учета.

Принцип регистрации устанавливает то, что в бухгалтерском учете регистрируются все факты хозяйственной деятельности, изменяющие состав имущества или источников образования имущества, подтвержденные соответствующими документами. Если факт хозяйственной деятельности не зафиксирован в документе, то его нельзя признать истинным.

Принцип денежного измерения устанавливает, что только те данные, которые выражены в денежном измерителе могут обобщаться в бухгалтерском учете. С помощью денежного измерителя получают сравнимые данные о разнообразных объектах учета, что позволяет обобщать и сопоставлять данные в единой информационной системе.

Принцип существенности требует особое внимание уделять только той информации, отсутствие или неточность которой могут повлиять на исчисление финансового результата или на принятие решений пользователем.

Вторая группа объединяет принципы, определяющие требования к организации.

Принцип обособленности провозглашает юридическую самостоятельность организации по отношению к ее владельцу. Бухгалтерский учет ограничен рамками организации и не распространяется на личные средства его владельцев. Имущество организации и имущество собственников и других организаций учитывается отдельно.

Принцип действующей организации гласит, что организация будет работать на протяжении неопределенно-длительного периода времени, имеет постоянный производственный процесс и не намерена сокращать объем производства, то есть обязательства организации погашаются в установленном порядке.

Третья группа принципов, объединяет принципы формирующие процедуру учета.

Принцип двойственности основан на балансовом уравнении, увязывающем имущество организации с источниками его образования.

Принцип непрерывности устанавливает, что бухгалтерский учет ведется непрерывно с момента образования организации до ее ликвидации без пропусков и изъятий, бухгалтерское наблюдение носит непрерывный сплошной характер.

Принцип последовательности в методах учета гласит, что выбранная методика ведения учета в организации будет использоваться на протяжении длительного периода времени, что обеспечит сопоставимость финансовых результатов деятельности организации по отчетным периодам.

Принцип отчетного периода устанавливает, что финансовый результат финансово-хозяйственной деятельности организации исчисляется не с момента его создания, а за определенные промежутки времени (отчетные периоды). В России отчетным периодом считается календарный год с 01 января по 31 декабря.

Принцип учета по себестоимости предполагает принятие к учету объектов бухгалтерского наблюдения в оценке всех затрат, связанных с их приобретением или изготовлением.

Принцип бухгалтерского консерватизма устанавливает осторожность в оценке, то есть в выборе низшей оценки для доходов и активов, наивысшей для обязательств и пассивов.

Принцип реализации заключается в том, что для отражения доходов в учете необходимо, чтобы прибыль была реализована, т.е. чтобы у организации возникло право на получение денежных средств. Такое право возникает в момент перехода права собственности на отгруженную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги).

Принцип соответствия обеспечивает увязку доходов и расходов, то есть расходы должны быть отражены в том отчетном периоде, в котором возникли доходы, ставшие возможными благодаря расходам. Процесс соотнесения доходов и расходов происходит с помощью метода начислений.

В ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» принципы закреплены в терминах допущений и требований: допущение имущественной обособленности; допущение непрерывности деятельности; допущение последовательности применения учетной политики; допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности; требование полноты; требование своевременности; требование осмотрительности; требование приоритета содержания перед формой; требование непротиворечивости; требование рациональности.

На основе принципов формулируются правила ведения бухгалтерского учета:

- для ведения бухгалтерского учета в организациях формируется учетная политика;
- учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организации ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах, включенных в рабочий план счетов;
- документирование хозяйственных операций ведется в первичных документах, которые являются основанием для записи в учетные регистры;
- имущество, обязательства и хозяйственные операции для отражения в учете подлежат оценке в денежном выражении в валюте Российской Федерации – рублях, путем суммирования произведенных затрат;
- правильность ведения бухгалтерского учета подтверждается инвентаризацией.

3. ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

3.1 Объекты бухгалтерского наблюдения

Предметом бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность организации. В общем случае предмет совпадает с объектом управления.

С целью изучения процесса функционирования организации под воздействием управленческих решений, принятых на основе информации бухгалтерского учета, объект управления необходимо разделить на относительно обособленные части, для того чтобы выделить объекты бухгалтерского наблюдения и в дальнейшем подробно их изучить.

ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО НАБЛЮДЕНИЯ	
Имущество организации (активы)	Хозяйственные процессы и составляющие их факты хозяйственной деятельности
Источники образования имущества (собственный капитал и пассивы (обязательства))	Доходы, расходы организации и финансовый результат (сопоставление доходов и расходов)

Активами признаются хозяйственные средства, принадлежащие организации на праве собственности, которые должны принести ей в будущем экономические выгоды, то есть способствовать притоку ресурсов (денежных средств) в организацию.

Собственный капитал организации представляет собой остаток активов после вычета обязательств (пассивов). Пассивами признаются существующие на определенную дату обязательства организации, исполнение которых приводит к оттоку ресурсов, которые должны были принести организации экономические выгоды.

Доходами признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала отличного от вкладов собственников.

Расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или увеличение обязательств, которые приведут к уменьшению капитала.

Превалирование доходов над расходами обеспечивает финансовый результат – прибыль, превышение расходов над доходами приводит к финансовому результату - убытку.

3.2 Характеристика имущества по составу и размещению и источникам его образования

Принцип двойственности – фундаментальный принцип бухгалтерского учета. Он формулируется уравнением, связывающим три понятия: экономические ресурсы (активы организации), обязательства перед юридическими и физическими лицами (пассивы) и собственный капитал. Это уравнение можно записать в общем виде как:

$$\text{Собственный капитал} = \text{Активы} - \text{Обязательства (пассивы)}$$

Записанное в таком виде уравнение называют капитальным уравнением. В современной практике более известно не капитальное, а формальное уравнение двойственности:

$$\text{Активы} = \text{Собственный капитал} + \text{Пассивы},$$

то есть величина активов соответствует суммарному капиталу, инвестированному собственником (владельцем) и сторонними кредиторами.

Первый вопрос: какие ресурсы отражаются в составе активов ?

Организация готова нести затраты по приобретению ресурсов, которые в дальнейшем принесут ему экономические выгоды. Приобретенные ресурсы должны принадлежать организации. Кроме того, что перечислено ресурсы для отражения их в бухгалтерском учете должны иметь денежную оценку.

Таким образом в российском бухгалтерском учете активы – денежные ресурсы (в кассе, на счетах, в инвестициях) и затраты, обещающие экономические выгоды в будущем, произведенные в имущество, принадлежащее организации на праве собственности или иного вещного права.

Второй вопрос: за счет каких источников появились у организации эти ресурсы?

Часть ресурсов была предоставлена владельцами организация (собственниками). Общая сумма средств (денежных, материальных или иных), предоставленных организации ее владельцами является капиталом собственника и называется собственным капиталом.

Часть ресурсов организация привлекает от физических и юридических лиц в результате хозяйственных отношений. У организации возникает задолженность по этим средствам, то есть обязательство в установленный срок вернуть их владельцам полученные от них экономические ресурсы или деньги. Такие средства называют заемным (привлеченным) капиталом.

Характеристика имущества организации (активов)

Долгосрочные (внеоборотные) активы	Текущие (оборотные) активы
Основные средства	Материально-производственные запасы
Нематериальные активы	Расходы будущих периодов
Капитальные вложения	Краткосрочная дебиторская задолженность
Долгосрочные финансовые вложения	Краткосрочные финансовые вложения
Долгосрочная дебиторская задолженность	Денежные средства

Долгосрочные (внеоборотные) активы – активы, полезные свойства которых ожидается использовать на протяжении нескольких лет. К ним относятся: основные средства, нематериальные активы, капитальные и финансовые вложения.

Основные средства – часть имущества, используемая как средства труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. Также к основным средствам относятся объекты, стоимость которых на дату приобретения не менее 100 кратного минимального месячного размера оплаты труда. Эти объекты участвуют в хозяйственном обороте длительное время и переносят свою стоимость на создаваемый продукт частями по мере износа (механизм амортизации). 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 и пр. Кроме того организации в составе основных средств учитывают находящиеся в собственности земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). Основные средства имеют физическую натуральную форму.

Нематериальные активы - неосязаемые активы, то есть активы, не имеющие физической формы, представляющие ценность, основанную на правах и привилегиях собственника, способные приносить доход в течение длительного периода времени. К нематериальным активам относятся:

права, возникающие из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав; программы для ЭВМ, базы данных и пр.;

права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения; свидетельств на полезные модели, товарные знаки, знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

права на «ноу-хау» и пр.

Кроме того, к нематериальным активам относятся организационные расходы (расходы по созданию организации, признанные учредительными документами вкладом участника в уставный капитал) и деловая репутация организации.

Стоимость нематериальных активов переносится на созданный продукт по частям в виде амортизационных отчислений, стоимость нематериальных активов, приносящих не уменьшаемый с течением времени доход не амортизируется.

Капитальные вложения.

Основные средства и нематериальные активы считаются таковыми с момента ввода их в эксплуатацию, до этого момента затраты в эти объекты учитываются как капитальные вложения. То есть капитальные вложения – это затраты, связанные со строительством или приобретением объектов основных средств, созданием и приобретением нематериальных активов.

Долгосрочные финансовые вложения.

Если организация располагает свободными денежными средствами, незадействованными в хозяйственном обороте, она может осуществить финансовые вложения в другие организации. К финансовым вложениям относятся вложения в уставные капиталы и ценные бумаги других организаций, затраты на приобретение государственных ценных бумаг, а также займы, предоставляемые другим организациям на срок более года, доходные вложения в материальные ценности.

Долгосрочные инвестиции как в собственную организацию (капитальные вложения), так и в другие организации (финансовые вложения), могут обещать выгоды в будущем или приносить текущие доходы, в любом случае они не расходуются (то есть не принимают участия в хозяйственном обороте) и не амортизируются (то есть их стоимость не распределяется по периодам).

Текущие (оборотные) активы – объекты, используемые в течение операционного цикла или непродолжительного периода (менее года).

Материально-производственные запасы – часть имущества, используемая при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, предназначенных для продажи: сырье и материалы, средства в обороте (МБП), незавершенное производство, готовая продукция, товары для перепродажи, товары и продукция отгруженные.

предметы труда – сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты, запасные части полностью потребляются в процессе одного производственного цикла, вся их стоимость полностью переносится на конечный продукт;

средства в обороте – средства труда, имеющие срок использования менее одного года или стоимость менее 100-кратного ММРОТ, занимают промежуточное положение между основными средствами и материалами. В процессе эксплуатации не изменяют своей натуральной формы и изнашиваются постепенно, а учитываются аналогично материалам. В учете для таких объектов используется название «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»;

готовая продукция – предназначенный для продажи конечный результат производственного процесса, законченный обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которого соответствуют условиям договора (стандарта);

незавершенное производство – продукция, не прошедшая всех стадий технологического процесса, а также изделия неупакованные, не прошедшие испытания и технической приемки;

товары – приобретенные или полученные от других юридических и физических лиц предметы, предназначенные для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Расходы будущих периодов – часть текущих активов, полезность которых закончится в течение короткого промежутка времени. При постановке к учету это затраты, которые организация произвела в отчетном периоде, но которые будут отнесены на расходы в соответствующей части в течение того отчетного периода, к которому они относятся.

Денежные средства – наличность в кассе организации и на счетах (расчетных, валютных и других) в банках.

Краткосрочные финансовые вложения - временно свободные денежные средства, размещенные организацией на короткий период (депозиты, займы, сертификаты, векселя и другие ценные бумаги), которые в скором времени потребуются в хозяйственном обороте.

Дебиторская задолженность – это задолженность покупателей продукции (потребителей услуг), возникающая вследствие исполнения

договорных обязательств организацией (в этом случае она является поставщиком или исполнителем) без предварительной оплаты на условиях погашения долга покупателем в оговоренные сроки. В составе дебиторской задолженности учитываются авансы выданные, то есть средства, уплаченные организацией, которые в оговоренный период превратятся в материальные или другие активы (товары, услуги), а в случае не выполнения поставщиком договорных обязательств возвратятся на счет или в кассу.

Дебиторская задолженность является долгосрочной, если платежи по ней в соответствии с договором ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты, к краткосрочной относится дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты. Долгосрочная и краткосрочная дебиторская задолженности учитываются отдельно.

Характеристика источников формирования имущества организации (собственный капитал и пассивы)

Собственный капитал	Заемный капитал
Первоначально инвестированный: - уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, паевой фонд). Добавочный капитал: - прирост имущества в результате переоценки; - эмиссионный доход. Реинвестированный капитал: - фонды специального назначения, образованные за счет прибыли; - нераспределенная (капитализированная) прибыль. Целевые финансирование и поступления	Долгосрочные обязательства: - кредиты банков; - займы по облигациям, по закладным; - долгосрочная кредиторская задолженность. Краткосрочные обязательства: - кредиты и займы; - краткосрочная кредиторская задолженность; - обязательства по распределению; - оценочные обязательства.

Собственный капитал – чистая стоимость имущества (активов), определяемая как разница между стоимостью активов и обязательств.

Собственный капитал можно представить как совокупность средств инвестированных собственником (владельцем) первоначально; добавочный капитал; заработанный (реинвестированный) капитал; целевые финансирование и поступления.

Первоначально инвестированный капитал – уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, паевой фонд и др.) в зависимости от организационно-правовой формы организации называется по-разному, но суть одна, это суммарная величина взносов учредителей (участников) в виде денежных средств, материальных ресурсов, нематериальных активов, вложенных и используемых в интересах хозяйственной деятельности, или объявленная величина, в тех случаях, когда величина капитала объявлена, но фактически не оплачена.

Добавочный капитал – бухгалтерская категория, которая предназначена для отражения источника образования имущества за счет:

сумм, внесенных учредителями (акционерами) сверх зарегистрированного уставного капитала (эмиссионный доход);

сумм, образовавшихся в результате дооценки стоимости внеоборотных активов (в связи с периодически проводимыми переоценками внеоборотных активов);

других поступлений в собственный капитал организация (суммы из прибыли, остающейся в распоряжении организация, направленные на капитальные вложения).

Реинвестированный капитал - формируется за счет прибыли, полученной в результате финансово-хозяйственной деятельности организация. За счет прибыли в соответствии с нормативными документами или уставными документами и учетной политикой формируются источники собственных средств организация, которые в бухгалтерском учете называются:

резервный капитал – величина устанавливается в учредительных документах (для акционерных обществ не менее 15% уставного капитала) формируется за счет прибыли;

фонды специального назначения: фонд накопления, формирующийся за счет прибыли, средства которого направляются на производственное развитие (капитальные вложения в объекты основных средств и пр.); фонд социальной сферы – образуется за счет стоимости имущества социально-культурного назначения, поступившего в организацию безвозмездно, а также за счет отчислений от прибыли на цели социального строительства (детские сады, лагеря, базы, санатории и пр).

Целевые финансирование и поступления – специфический источник собственных средств. К целевым относятся поступления за счет межотраслевых, отраслевых фондов, из бюджета на выполнение определенных задач. В случае если эти средства или часть этих средств используется не по назначению, они переходят в разряд кредиторской задолженности. В некоммерческих организациях к целевым средствам относятся вступительные, членские добровольные взносы и другие источники. У коммерческой организации средства целевого финансирования и поступлений учитываются в составе «Доходов будущих периодов».

Заемный капитал (источники привлеченных средств)

Источники привлеченных средств образуются за счет обязательств организация перед третьими лицами – кредиторами и заимодавцами. Факт обязательства можно определить по наличию следующих призна-

ков: а) существуют некоторые экономические ресурсы, которые подлежат возврату или подлежит возврату денежный эквивалент этих ресурсов (в зависимости от характера соглашения); б) существует адресат, то есть возврат должен быть произведен конкретному лицу – заимодателю либо другому лицу по его поручению; в) определен срок исполнения обязательства (дата); г) за пользование заемными средствами может быть обусловлено вознаграждение (например, кредит – проценты за пользование); д) оговорены санкции за нарушение сроков и сумм исполнения обязательств.

Обязательства считаются долгосрочными если срок их исполнения более 12 месяцев со дня их регистрации в бухгалтерском учете. К краткосрочным относятся обязательства, срок исполнения которых менее 12 месяцев (или обычный операционный цикл). Текущие обязательства исполняются посредством использования текущих активов или созданием других краткосрочных обязательств.

Все обязательства, возникающие у организации, можно разделить на фактические, оценочные и условные.

Фактические обязательства являются следствием договорных отношений или нормативных актов (документальные и начисляемые).

Долгосрочные обязательства являются фактическими и документальными. Возникают они у организации в том случае, когда организация в виду недостатка собственных источников финансирования привлекает капитал со стороны, например путем выпуска ценных бумаг – облигаций. Облигации представляют собой ценные бумаги, содержащие обязательство выплатить их держателю в определенный срок указанные в них сумму и проценты. В бухгалтерском учете размещение облигаций рассматривается как заем в зависимости от срока обращения облигаций - краткосрочный или долгосрочный.

В составе долгосрочных обязательств учитывается также долгосрочная кредиторская задолженность (т.е. задолженность срок погашения которой в соответствии с договором более 12 месяцев).

Текущие обязательства - фактические документальные обязательства отражаются в бухгалтерском учете на основании оправдательных первичных документов (счета поставщиков, акты и пр.). К ним относятся полученные кредиты банков, полученные займы от других организаций, займы по выпущенным облигациям, залладным; кредиторская задолженность – задолженность по счетам поставщиков и подрядчиков к оплате, по векселям к оплате, авансы полученные в счет предстоящих поставок (работ, услуг), задолженность перед дочерними и зависимыми обществами, по депонированной заработной плате.

Фактические начисленные обязательства (обязательства по распределению) – по оплате труда, социальному страхованию и обеспечению, процентам к оплате, расчетам с учредителями по выплате дивидендов, доходам будущих периодов. Факт начисления и факт выплаты относятся к разным периодам (моментам времени). Также к этому виду обязательств относятся начисленные суммы налогов, причитающихся к уплате в бюджеты всех уровней (подходный налог, налог на прибыль, налог на имущество, налог с продаж, НДС и акцизы и пр.), хотя они могут иметь и оценочный характер, так как фактические суммы определяются по итогам отчетного периода, которым является (отчетный год).

Оценочные обязательства – обязательства, точная сумма которых не может быть определена до наступления определенной даты или определенных обстоятельств. К этой группе обязательств относятся: резервы предстоящих расходов и платежей (на выплату отпусков, ремонтный фонд и пр.); оценочные резервы; часть доходов будущих периодов; средства фонда потребления, создающегося за счет прибыли, средства которого направляются на материальное поощрение работников трудового коллектива, осуществление мероприятий социального направления (кроме приобретения или создания объектов социального назначения).

Условные обязательства – потенциальные обязательства, являющиеся следствием условных фактов хозяйственной деятельности.

Условные и оценочные обязательства находятся только в составе краткосрочных пассивов.

3.3 Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций.

К объектам бухгалтерского наблюдения также относятся хозяйственные процессы и составляющие их хозяйственные операции, доходы и расходы, формирующие финансовый результат.

Общественное производство как экономическая категория исследуется в разрезе взаимосвязанных стадий: производство, распределение, обмен, потребление. Проявление каждой стадии в финансово-хозяйственной деятельности организации рассматривается через хозяйственные и финансовые процессы, которые являются объектами бухгалтерского наблюдения.

Стадия производства характеризуется процессами производственного потребления, выпуска готовой продукции, воспроизводства основных фондов. Стадия распределения характеризуется процессами распределения готового продукта, распределения прибыли, перераспределения средств. Стадия обмена характеризуется товарным обращением и про-

цессами снабжения (заготовления), реализацией и денежным обращением, процессами финансовых и кредитных отношений. Стадия потребления в непромышленной сфере на уровне организации рассматривается с точки зрения потребления в социальной сфере, принадлежащей организации (дошкольные учреждения, клубы, профилактории и пр.).

Современные тенденции в теории бухгалтерского учета исходят из исследования влияния изменений в имуществе организации и источниках его образования на финансовое положение организации. Финансово-хозяйственная деятельность рассматривается с точки зрения жизненного цикла производимого продукта, характеризуемого процессами заготовления, производства и реализации, и независимым процессом (стадия бухгалтерского наблюдения) использования прибыли (распределение прибыли).

Процесс заготовления характеризуется фактом перераспределения средств, возникновением финансовых или кредитных отношений. Процесс производства характеризуется производственным потреблением (затраты на производство), выпуском готовой продукции, воспроизводство основных фондов. Процесс реализации характеризуется перераспределением средств, возникновением финансовых или кредитных отношений. Процесс использования прибыли характеризуется направлениями использования прибыли (накопление на расширение производства, на развитие социальной сферы, потребление, расчеты с бюджетом, возмещение убытка).

Все хозяйственные процессы представляют собой совокупность фактов хозяйственной деятельности (далее ФХД). Некоторые ФХД не оказывают влияния на финансовое положение организации. Те ФХД, в результате совершения которых происходят изменения в имуществе или источниках его образования, именуются хозяйственными операциями. Хозяйственные операции относятся к основным объектам бухгалтерского наблюдения, на уровне хозяйственных операций происходит отражение в учете информации о хозяйственных процессах.

Для того чтобы правильно отразить в учете информацию о хозяйственных процессах, необходимо четко определить ФХД, то есть определить момент регистрации этого факта в учете, произвести его стоимостную оценку, определить счета бухгалтерского учета, на которых следует отразить информацию о совершенном ФХД. ФХД имеют определенные экономические и юридические характеристики.

Экономические				Юридические	
по роли субъекта в процессе управления	по отношению к организации	по сложности отражения в номенклатуре счетов	по степени влияния на финансовые результаты	правомерные	неправомерные
<i>действия</i> – целенаправленное воздействие; <i>события</i> – результат случайных событий или естественных процессов	<i>внутренние</i> – действия или события во внутренней среде; организация <i>внешние</i> – действия, неограниченные границами субъекта	<i>простые</i> – информация о таких ФХД отражается на двух счетах (одном по дебету, другом по кредиту); <i>сложные</i> – в этом случае дебетуются и кредитуются несколько счетов	<i>модификации</i> - вызывают изменения как в составе активов, так и в составе источников (валюта баланса уменьшается или увеличивается); <i>пермутации</i> – не изменяют валюту баланса: происходит перераспределение либо в составе активов, либо в составе источников их образования	<i>сделки</i> – осуществляются на основе договоров и соглашений; <i>поступки</i> – не являются целенаправленной деятельностью субъекта управления; <i>административные акты</i> – следствия применения норм законодательных и нормативных документов.	

Условные ФХД - признают имеющий место на отчетную дату ФХД, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий. При этом последствия условного факта оказывают существенное влияние на оценку пользователями бухгалтерской отчетности финансового положения организации на отчетную дату. Последствиями условного ФХД могут быть: условная прибыль, условный убыток, условное обязательство, условный актив.

4. МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Методом бухгалтерского учета – является совокупность используемых с целью ведения бухгалтерского учета специфических способов и приемов, к которым относятся: балансовое обобщение; счета и двойная запись; документирование; стоимостная оценка; калькуляция; инвентаризация; отчетность.

4.1 Балансовое обобщение

Метод баланса широко применяется в экономике. Существуют различные виды балансов: бухгалтерский баланс, баланс доходов и расходов, материальный баланс, внешнеторговый баланс и другие.

Суть метода заключается в выравнивании суммарного значения показателей, содержащихся в правой и левой частях уравнения.

В бухгалтерском учете метод баланса применяется для выявления финансового положения организации, путем двойственной группировки объектов бухгалтерского наблюдения в соответствии с балансовым уравнением:

Активы = Собственный капитал + Обязательства (пассивы).

В левой части баланса группируют имущество организации (актив баланса), правой части баланса - источники образования имущества (пассив баланса).

Имущество организации непрерывно участвует в хозяйственных процессах, для того чтобы определить суммарную стоимость имущества, дать ему экономическую оценку за отчетный период, обеспечить группировку показателей финансового учета для управления финансово-хозяйственной деятельностью и предоставить информацию внешним пользователям организации составляют бухгалтерские балансы.

Составление бухгалтерского баланса является заключительным этапом процедуры обработки бухгалтерской информации, обобщающим ее в информационную модель финансового положения организации на определенную дату. Бухгалтерский баланс позволяет рассмотреть состав и структуру имущества, определить мобильность и оборачиваемость оборотных средств, состояние дебиторской и кредиторской задолженности.

Бухгалтерский баланс, во-первых, является методом бухгалтерского учета, а во-вторых, является обязательным документом бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На основе вышесказанного дадим определение: **бухгалтерский баланс** представляет собой способ экономической группировки и обобщения имущества по составу и размещению, и источникам его образования, выраженной в денежной оценке и составленной на определенную дату.

По строению бухгалтерский баланс представляет собой двустороннюю таблицу, левая сторона – актив, правая сторона - пассив. В активе отражается предметный состав, размещение, использование имущества организации. В пассиве – величина средств, вложенных в финансово-хозяйственную деятельность организации, форму их участия в процессе создания имущества.

Каждый отдельный вид имущества и обязательств в активе и пассиве баланса называется **статьей**, в которой приводится наименование и номера синтетических (балансовых) счетов.

В балансе обязательно равенство итогов актива и пассива, так как обе части баланса показывают одни и те же объекты учета, сгруппированные по разным признакам: в активе - по составу и функциональной роли, в пассиве – по источникам образования. Итоговая сумма по активу и пассиву баланса называется **валютой баланса**.

Классификация бухгалтерских балансов

1. Динамические балансы отражают финансовое положение организации не только по моментальным показателям, но и в виде интервальных показателей – оборотов за период. Примерами динамических балансов являются шахматный оборотный баланс, оборотная ведомость.

2. Статические балансы составляются из показателей, рассчитанных на определенную дату. Статические балансы классифицируются по определенным признакам: по времени составления, источникам составления, объему информации, по характеру деятельности, по объекту отражения, по способу очистки.

2.1. По времени составления:

- вступительные балансы составляют в момент регистрации организации. Со вступительного баланса начинается ведение бухгалтерского учета в организации, составляют их только один раз;

- текущие балансы бывают начальными, промежуточными и заключительными, составляются в течение каждого отчетного периода, заключительный баланс предыдущего отчетного периода является начальным для следующего;

- санируемые балансы составляют в исключительных случаях при угрозе банкротства предприятия, когда необходимо принять решение о ликвидации или продолжении деятельности, отличается от текущих балансов оценкой активов и обязательств (возможна уценка статей баланса, не соответствующих реальности);

- ликвидационные балансы составляются в процессе ликвидации и бывают начальными, промежуточными и заключительными. При составлении ликвидационных балансов вступают в силу особые правила оценки имущества и обязательств, они показываются в балансе не в учетной стоимости, а по цене возможной реализации;

- разделительные балансы составляются в момент деления организации на несколько самостоятельных юридических лиц;

- объединительные балансы составляют в момент слияния нескольких юридических лиц в одно.

2.2. По источникам составления:

- инвентарные балансы составляются на основе данных инвентарей (описей) имущества, средств в расчетах, обязательств;

- книжные балансы составляются только по данным бухгалтерского учета;

- генеральные балансы составляются на основе данных бухгалтерского учета, подтвержденных инвентаризацией.

2.3. По объему информации:

- единичные балансы характеризуют финансовое положение одной организации;
- сводные балансы составляют министерства, рассчитывая обобщенные данные по подведомственным единичным предприятиям путем простого суммирования одноименных показателей и исключения остатков по взаиморасчетам;
- консолидированные балансы составляет материнская компания группы (холдинга, концерна), в таких балансах производят корректировку показателей по инвестициям материнской компании в дочерние, остаткам по взаиморасчетам внутри группы и других.

2.4. По характеру деятельности:

- баланс по основной деятельности;
- балансы по не основным видам деятельности.

2.5. По объекту отражения:

- самостоятельный баланс составляют юридические лица;
- отдельный баланс составляют структурные подразделения (филиалы, представительства) юридического лица.

2.6. По способу очистки:

- баланс – брутто содержит регулирующие статьи;
- баланс – нетто не содержит регулирующие статьи.

Юридические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, независимо от формы собственности, в составе бухгалтерской отчетности представляют бухгалтерский баланс исходя их требований ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» по форме, утвержденной приказом Министерства Финансов РФ от 13 января 2000 г. № 4н, которая приведена ниже.

Бухгалтерский баланс

		КОДЫ	
		0710001	
на _____ 2000 г.	Форма № 1 по ОКУД		
Организация _____	Дата (год, месяц, число)		
Идентификационный номер налогоплательщика _____	по ОКПО		
Вид деятельности _____	ИНН		
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	по ОКДП		
Единица измерения: тыс. руб./млн. руб.	по ОКОПФ/ОКФС		
(ненужное зачеркнуть)	по ОКЕИ	384/385	

Адрес _____

Дата утверждения	
Дата отправки (принятия)	

Актив	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. Внеоборотные активы			
Нематериальные активы (04, 05) в том числе:	110		
патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные с перечисленными права и активы	111		
организационные расходы	112		
деловая репутация организации	113		
Основные средства (01, 02, 03) в том числе:	120		
земельные участки и объекты природопользования	121		
здания, машины и оборудование	122		
Незавершенное строительство (07, 08, 16, 61)	130		
Доходные вложения в материальные ценности (03) в том числе:	135		
имущество для передачи в лизинг	136		
имущество, предоставляемое по договору проката	137		
Долгосрочные финансовые вложения (06, 82) в том числе:	140		
инвестиции в дочерние общества	141		
инвестиции в зависимые общества	142		
инвестиции в другие организации	143		
займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев	144		
прочие долгосрочные финансовые вложения	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
Итого по разделу I	190		
II. Оборотные активы			
Запасы в том числе:	210		
сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 12, 13, 16)	211		
животные на выращивании и откорме (11)	212		
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 36, 44)	213		
готовая продукция и товары для перепродажи (16, 40, 41)	214		
товары отгруженные (45)	215		
расходы будущих периодов (31)	216		
прочие запасы и затраты	217		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19)	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) в том числе:	230		
покупатели и заказчики (62, 76, 82)	231		
векселя к получению (62)	232		
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	233		
авансы выданные (61)	234		
прочие дебиторы	235		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) в том числе:	240		
покупатели и заказчики (62, 76, 82)	241		
векселя к получению (62)	242		
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	243		
задолженность участников (учредителей) по взносам в уставной капитал (75)	244		
авансы выданные (61)	245		
прочие дебиторы	246		
Краткосрочные финансовые вложения (56, 58, 82) в том числе:	250		
займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев	251		

собственные акции, выкупленные у акционеров	252		
прочие краткосрочные финансовые вложения	253		
Денежные средства в том числе:	260		
касса (50)	261		
расчетные счета (51)	262		
валютные счета (52)	263		
прочие денежные средства (55, 56, 57)	264		
Прочие оборотные активы	270		
Итого по разделу II	290		
Баланс (сумма строк 190 + 290)	300		

Пассив	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
III. Капитал и резервы			
Уставный капитал (85)	410		
Добавочный капитал (87)	420		
Резервный капитал (86) в том числе:	430		
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
Фонд социальной сферы (88)	440		
Целевые финансирования и поступления (96)	450		
Нераспределенная прибыль прошлых лет (88)	460		
Непокрытый убыток прошлых лет (88)	465		
Нераспределенная прибыль отчетного года (88)	470	x	
Непокрытый убыток отчетного года (88)	475	x	
Итого по разделу III	490		
IV. Долгосрочные обязательства			
Заемные средства (92, 95) в том числе:	510		
кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	511		
займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	512		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
Итого по разделу IV	590		
V. Краткосрочные обязательства			
Займы и кредиты (90, 94) в том числе:	610		
кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты	611		
займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты	612		
Кредиторская задолженность в том числе:	620		
поставщики и подрядчики (60, 76)	621		
векселя к уплате (60)	622		
задолженность перед дочерними и зависимыми обществами (78)	623		
задолженность перед персоналом организации (70)	624		
задолженность перед государственными внебюджетными фондами (69)	625		
задолженность перед бюджетом (68)	626		
авансы полученные (64)	627		
прочие кредиторы	628		
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов (75)	630		
Доходы будущих периодов (83)	640		
Резервы предстоящих расходов (89)	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
Итого по разделу V	690		
Баланс (сумма строк 490 + 590 + 690)	699		

СПРАВКА
о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах

Наименование показателя	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Арендованные основные средства (001) в том числе:	910		
по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение (002)	920		
Товары, принятые на комиссию (004)	930		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов (007)	940		
Обеспечения обязательств и платежей полученные (008)	950		
Обеспечения обязательств и платежей выданные (009)	960		
Износ жилищного фонда (014)	970		
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов (015)	980		
	990		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка
подписи)

«__» _____ г.

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка
подписи)

(квалификационный аттестат
профессионального бухгалтера
от «__» _____ г. № _____)

4.2 Счета и двойная запись

Счета бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет в организации осуществляется с помощью системы счетов бухгалтерского учета. Счета открываются на каждый экономически однородный вид имущества, источников его формирования и хозяйственных процессов в соответствии с классификацией объектов бухгалтерского наблюдения.

Счет имеет форму двусторонней таблицы, левая сторона которой называется «Дебет», а права - «Кредит».

В соответствии со структурой бухгалтерского баланса различают активные и пассивные счета бухгалтерского учета.

Активные счета предназначены для учета имущества организации
Пассивные счета предназначены для учета обязательств организации.

Запись на счетах начинают с указания начального остатка (или начального сальдо). В активных счетах начальное сальдо отражается по дебету счета и называется дебетовым, в пассивных счетах начальное сальдо отражается по кредиту счета и называется кредитовым. Затем на счетах отражают данные о всех хозяйственных операциях, вызывающих изменение начальных сальдо. Суммы, увеличивающие начальное сальдо, записывают на стороне сальдо, а уменьшающие по противоположной стороне. Таким образом в активных счетах увеличение отражается по дебету счета, уменьшение по кредиту, а в пассивных счетах, увеличение отражается по кредиту счета, а уменьшение по дебету.

Если просуммировать данные по всем отраженным на счете хозяйственным операциям, записанным на сторонах счета, то получатся обороты по счету. Итоговая сумма, записанная по дебету счета называется дебетовым оборотом, по кредиту – кредитовым оборотом. 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 противоположной стороны. Конечное сальдо записывают на той же стороне, где и начальное.

Для установления конечного сальдо в активных счетах к начальному дебетовому сальдо прибавляют дебетовый оборот и вычитают кредитовый оборот. Конечное сальдо записывают по дебету счета.

В пассивных счетах для определения конечного сальдо к начальному кредитовому сальдо прибавляют кредитовый оборот и вычитают дебетовый оборот. Конечное сальдо отражают по кредиту счета.

Если начального остатка не было, то сальдо на конец отчетного периода находят путем вычитания из большего оборота меньший. Записывают конечный остаток на той стороне счета, где была сумма большего оборота.

Помимо активных и пассивных счетов используют **активно-пассивные счета**, на которых отражаются одновременно и имущество организации, и источники его образования.

Активно-пассивные счета бывают двух видов с односторонним сальдо либо дебетовым, либо кредитовым и с двусторонним сальдо - одновременно имеется дебетовое и кредитовое сальдо.

Существует три формы графического представления бухгалтерских счетов.

1. «Т»-образная модель счета, используется с целью обучения. Для примера возьмем счет 50, который называется «Касса».

Счет 50 «Касса»

Дт	Кт

2. Форма счета, применяемая в мемориально-ордерной и упрощенной форме бухгалтерского учета.

ДЕБЕТ				КРЕДИТ			
№ операции	Дата операции	Содержание операции	Сумма	№ операции	Дата операции	Содержание операции	Сумма

3. Форма счета, используемая в журнально-ордерной форме бухгалтерского учета.

Счет 50 «Касса»

Дата	С кредита счета 50 в дебет счетов				Итого по кредиту счета

Сущность двойной записи на счетах

Данные о каждой хозяйственной операции записываются на счетах бухгалтерского учета одновременно по дебету одного счета и кредиту другого счета в одинаковой сумме – это называется **двойной записью**.

Двойная запись обеспечивает взаимосвязанное отражение хозяйственных операций организации, а также имеет большое значение для контроля, так как сумма оборотов по дебету всех открытых счетов должна быть равна сумме оборотов по кредиту этих счетов. Если такого равенства нет, это свидетельствует об ошибке при отражении операций.

Указание дебетуемого и кредитуемого счетов на сумму отражаемой операции называется **бухгалтерской проводкой**.

Составить бухгалтерскую проводку - значит указать на какую сторону каких счетов записать сумму операции.

Взаимная связь между счетами, возникающая при двойной записи, называется **корреспонденцией счетов**, а счета, между которыми возникает такая связь, называют **корреспондирующими счетами**.

Различают бухгалтерские проводки **простые**, в которых корреспондируют только два счета – один по дебету, другой по кредиту, и **сложные**, в которых один счет корреспондирует с несколькими счетами – один счет дебетуется, а несколько кредитуется на сумму хозяйственной операции, и наоборот.

Типовые изменения баланса под влиянием хозяйственных операций

Множество возникающих в процессе финансово-хозяйственной деятельности хозяйственных операций не изменяет равенства актива и пассива баланса, изменяются только суммы в разрезе отдельных статей и разделов баланса. В зависимости от характера изменения статей баланса все хозяйственные операции подразделяют на четыре группы:

1. Изменение статей актива при неизменной валюте баланса

К этой группе относятся хозяйственные операции, при отражении которых корреспондируют два активных счета. Дебетовое сальдо одного увеличивается, другого уменьшается на сумму хозяйственной операции. Валюта баланса не изменяется.

2. Изменение статей пассива баланса при неизменной валюте баланса

К этой группе относятся хозяйственные операции, при отражении которых корреспондируют два пассивных счета. Кредитовое сальдо одного увеличивается, другого уменьшается на сумму хозяйственной операции. Валюта баланса не изменяется.

3. Изменение в статьях актива и пассива при равенстве и увеличении валюты баланса

К этой группе относятся хозяйственные операции, при отражении которых корреспондируют активный и пассивный счета. Дебетовое

сальдо активного увеличивается, кредитовое сальдо пассивного счета увеличивается на сумму хозяйственной операции. Валюта баланса увеличивается.

4. Изменение в статьях актива и пассива при равенстве и уменьшении валюты баланса

К этой группе относятся хозяйственные операции, при отражении которых корреспондируют активный и пассивный счета. Дебетовое сальдо активного счета уменьшается, кредитовое сальдо пассивного счета уменьшается на сумму хозяйственной операции. Валюта баланса уменьшается.

Синтетический и аналитический учет

Счета бухгалтерского учета, содержащие обобщенные сведения об имуществе и обязательствах организации, хозяйственных операциях, называют **синтетическими счетами**, учет на этих счетах называют **синтетическим**. Синтетические счета ведутся только в денежном измерении. Синтетические счета как правило соответствуют статьям баланса.

Для оперативного управления работой организации обобщенных данных, полученных с помощью синтетического учета, недостаточно. Для получения детальных, подробных данных об объектах бухгалтерского наблюдения в дополнение к синтетическим счетам открывают счета, которые называют **аналитическими**. Учет на этих счетах называется **аналитическим**, ведется как в денежном измерении, так и в натуральном. Аналитические счета открываются в дополнение к синтетическим с целью их детализации и получения частных показателей по отдельным видам имущества, обязательств и хозяйственным процессам. Между синтетическими и аналитическими счетами существует прямая связь, так как аналитические счета открываются в развитие синтетических счетов. Каждая запись по синтетическому счету сопровождается параллельной записью частных сумм по аналитическим счетам, дающим в итоге общую сумму. Остатки и обороты синтетического счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых к данному синтетическому счету.

Для некоторых синтетических счетов, открываются группы аналитических счетов. Группы счетов аналитического учета называют **субсчетами**. Субсчет является промежуточным звеном между синтетическим счетом и аналитическим счетом. Каждый из субсчетов объединяет несколько аналитических, а сами субсчета в свою очередь объединяются одним синтетическим.

2. Оборотная ведомость по аналитическим счетам контокоррентной формы

Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету _____ за _____ (месяц)

№	Наименование счета	Сальдо на 1 _____		Оборот за _____		Сальдо на 1 _____	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	Итого:						
	Сверка с итогами синтетического счета						

3. Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за _____

№ счета	Наименование счета	Сальдо на 1 _____		Оборот за _____		Сальдо на 1 _____	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
		XX	XX	XXX	XXX	XXXX	XXXX

В оборотной ведомости по синтетическим счетам проверяется наличие трех равенств по всем открытым в месяце синтетическим счетам: равенство дебетовых и кредитовых начальных сальдо, равенство дебетовых и кредитовых оборотов, равенство дебетовых и кредитовых конечных сальдо.

Учетная процедура

Рассмотрим этапы учетной процедуры, осуществляемые бухгалтером в каждом отчетном периоде.

На основании начального баланса открываются бухгалтерские счета.

В течение отчетного периода на счетах отражают данные хозяйственных операций.

Для контроля правильности отражения операций на счета составляют оборотные ведомости по счетам аналитического и синтетического учета.

На основании конечных сальдо счетов составляют бухгалтерский баланс.

План счетов бухгалтерского учета

Систематизированный по установленным принципам перечень синтетических счетов бухгалтерского учета называют **Планом счетов бухгалтерского учета**.

План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности предприятий утвержден приказом Минфина РФ от 1 ноября 1991 г. № 56 с учетом последующих изменений и дополнений.

План счетов является единым и обязательным для применения в организациях всех отраслей народного хозяйства (кроме кредитных учреждений, страховых и бюджетных организаций) независимо от формы собственности, подчиненности, организационно-правовой формы.

Организация не обязана использовать все счета, приведенные в плане счетов. Она выбирает из них те, которые необходимы для ведения учета в организации, разрабатывая Рабочий план счетов бухгалтерского учета. Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией, исходя из положений Инструкции по применению Плана счетов и нормативных актов по отдельным объектам учета.

В Плане счетов счета сгруппированы в зависимости от экономического содержания объектов учета в девять разделов. Отдельно выделены забалансовые счета. В каждом разделе сгруппированы экономически однородные виды имущества, обязательств, хозяйственных процессов. Разделы расположены в последовательности, определенной характером участия имущества в обороте организации.

Раздел 1. Основные средства и другие долгосрочные вложения

Раздел 2. Производственные запасы.

В первом и втором разделах сгруппированы счета имущества, необходимого для производственного процесса – средства труда и предметы труда.

Раздел 3. Затраты на производство.

Раздел 4. Готовая продукция, товары и реализация

Раздел 5. Денежные средства

Раздел 6. Расчеты

В шести разделах Плана счетов сгруппированы счета имущества и процессов в сфере производства и обращения.

Раздел 7. Финансовые результаты и использование прибыли

Раздел 8. Капитал и резервы

Раздел 9. Кредиты и финансирование.

В седьмом, восьмом и девятом разделах - счета учета обязательств и финансовых результатов организации.

Классификация счетов бухгалтерского учета

Счета бухгалтерского учета подразделяются на группы в соответствии с экономическим содержанием хозяйственных операций, которые на них отражаются. Группировка и классификация счетов позволяет изу-

чать однородные группы вместо изучения каждого отдельного счета. Зная характеристику групп счетов, можно иметь представление о каждом отдельном счете.

Классификация счетов бухгалтерского учета – это объединение их в группы по признаку однородности экономического содержания отражаемых на этих счетах показателей имущества, обязательств, хозяйственных операций.

Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию хозяйственных операций представлена на рис. 5.

Классификация счетов по структуре и назначению в процессе учета хозяйственных операций представлена на рис. 6.

Основные счета применяются для учета наличия и движения имущества по составу, размещению и источникам его образования. На основных имущественных счетах ведется учет основных средств, нематериальных активов, материальных и денежных средств, а также расчетов с дебиторами. Все они имеют одинаковую структуру: Начальное дебетовое сальдо показывает наличие имущества, оборот по дебету – поступление имущества, увеличение дебиторской задолженности, оборот по кредиту – выбытие имущества, отпуск материальных запасов, расходование денежных средств, уменьшение дебиторской задолженности, конечное сальдо показывает наличие имущества на конец отчетного периода.

Основные фондовые счета предназначены для учета капитала, фондов, полученного финансирования, кредитов, займов, обязательств организации и расчетов с кредиторами. Начальное сальдо кредитовое показывает наличие источников формирования имущества, кредитовый оборот показывает увеличение собственных источников и обязательств, дебетовый оборот – использование собственных источников и уменьшение кредиторской задолженности, конечное кредитовое сальдо - наличие собственных источников и задолженности на конец отчетного периода.

Основные расчетные счета используются для учета расчетов организации с разными дебиторами и кредиторами. Один и тот же счет может быть и активным и пассивным. При наличии на синтетическом счете и дебиторской и кредиторской задолженности он становится активно-пассивным. Сальдо по активно-пассивным счетам можно рассчитать только в аналитическом учете. В балансе оно показывается развернуто, дебетовое сальдо в активе, кредитовое - в пассиве баланса.

Регулирующие счета не имеют самостоятельного значения, их открывают только в дополнение к основным счетам. Они предназначены для уточнения оценки объектов, учитываемых на основных счетах. На сумму своего сальдо регулирующие счета увеличивают или уменьшают оценку имущества, учтенного на основных счетах.

Регулирующие контрарные счета на сумму своего остатка уменьшают оценку имущества и источников образования имущества. Контрактивные уменьшают оценку имущества. Основной счет активный, регулирующий пассивный (контрактивный). Например, к счету 01 «Основные средства» - контрактивный счет 02 «Износ основных средств», уменьшающий оценку имущества на счете 01. Остаточная стоимость на отчетную дату определяется как разница между первоначальной стоимостью и суммой износа: конечное сальдо счета 01 – конечное сальдо счета 02. Контрпассивные регулирующие счета уменьшают оценку источников образования имущества, учитываемых на основных фондовых счетах. Основной счет пассивный, регулирующий – активный. Например счет 81 «Использование прибыли» является контрпассивным к счету 80 «Прибыли и убытки». В течение года прибыль накапливается нарастающим итогом по кредиту счета 80. Используемая в течение года прибыль не вычитается из ее суммы, чтобы не нарушать динамику накопления. Данные об использовании прибыли в течение года собираются на регулирующем контрпассивном счете 81. По дебету счета 81 в корреспонденции с 68 начисляются суммы платежей в бюджет за счет прибыли. В конце отчетного года счет 81 закрывается на счет 80, на сумму платежей в бюджет за счет прибыли уменьшается фактическая прибыль.

Регулирующие дополнительные счета в отличие от контрарных не уменьшают, а увеличивают оценку имущества на основных счетах. Дополнительный активный счет на сумму своего остатка увеличивает оценку имущества, учитываемого на основном инвентарном счете. Основной счет активный, регулирующий также активный. Дополнительный пассивный счет на сумму своего остатка увеличивает оценку источника образования имущества на основном фондовом счете. Оба счета, основной и дополнительный – пассивные. Например: счет 82-1 «Резервы по сомнительным долгам» дополнительный к счету 80 «Прибыли и убытки». 82-1 предназначен для учета состояния и движения резервов по сомнительным долгам. Резервы создаются за счет прибыли организация в порядке, предусмотренном соответствующими нормативными актами. Неиспользованная часть резерва присоединяется к прибыли отчетного периода следующего за годом создания резерва. То есть на сумму неиспользованной части резерва увеличивается сумма прибыли отчетного периода. Контрарно-дополнительные счета сочетают признаки контрарных и дополнительных счетов. Примером может служить счет 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по отношению к счету 40 «Готовая продукция». Если сторнируется сумма превышения плановой себестоимости над фактической Д 46 К 37 (сторно), то счет регулирующий контрарный, если производится дополнительная запись на сумму превышения фактической себестоимости над плановой Д 46 К 37, то счет 37 - дополнительный.

Распределительные счета. Собираательно-распределительные счета используют для учета расходов, которые в момент их совершения нельзя отнести сразу на определенную произведенную или реализованную продукцию. В конце месяца эти расходы относят на определенный вид продукции в соответствии с применяемой методикой. К этой группе счетов относят 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 43 «Коммерческие расходы».

На счете 25 учитываются расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств производственного назначения; расходы по страхованию производственного имущества; расходы на отопление, освещение, содержание производственных помещений; арендная плата за производственные помещения, машины и оборудование, используемые в производстве; оплата труда производственного персонала, занятого обслуживанием производства. Счет 25 активный, собирательно-распределительный. В течение месяца по дебету собираются все расходы, в конце месяца производится распределение расходов между отдельными объектами учета в соответствии с существующим порядком.

На счете 26 учитываются управленческие и хозяйственные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом. К ним относятся административно-управленческие расходы; расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультативных услуг; расходы на подготовку и переподготовку кадров; представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью. Счет 26 – активный собирательно-распределительный, в течение месяца по дебету собираются общепроизводственные затраты, в конце месяца с кредита списываются в соответствии с учетной политикой организации на счет 20 «Основное производство» или счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Собираательно-распределительные счета имеют следующую структуру: в дебет счета относят расходы подлежащие распределению, с кредита счета производят распределение расходов по другим счетам. Эти счета не имеют сальдо на отчетную дату.

Бюджетно-распределительные счета – предназначены для распределения расходов между отдельными отчетными (бюджетными) периодами. Они подразделяются на активные и пассивные. Например, счет 31 «Расходы будущих периодов» - активный бюджетно-распределительный счет. На нем учитывают расходы, произведенные организацией в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. По дебету счета 31 учитывают затраты в момент их совершения, по кредиту производится списание расходов в отчетном периоде на счета издержек производства (обращения) или на другие источники. Примером пассив-

ных бюджетно-распределительных счетов являются счета 83 «Доходы будущих периодов» и 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей». На счете 83 учитываются доходы, полученные в текущем отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. На счете 89 отражают суммы, зарезервированные в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и платежей в издержки производства или обращения: предстоящая оплата отпусков, выплата ежегодного вознаграждения за выслугу лет, производственные затраты по подготовительным работам в сезонных отраслях, предстоящие затраты по ремонту предметов проката, затраты по возведению временных зданий и сооружений.

По кредиту этих счетов накапливаются источники средств для определенных целей. По дебету счетов отражаются фактические платежи на соответствующие цели при наступлении срока платежа.

На калькуляционных счетах отражаются производственные затраты, которые учитываются при составлении калькуляционных расчетов для определения фактической себестоимости отдельных видов продукции. По дебету калькуляционных счетов в течение месяца учитывают фактические затраты, а по кредиту выход продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости, по учетным ценам или фактической производственной себестоимости. К этой группе счетов относятся счета 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты основного производства», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Издержки обращения», 08 «Капитальные вложения» и другие.

Структура калькуляционного счета: начальное сальдо дебетовое показывает остаток незавершенного производства (строительства) на начало отчетного периода, дебетовый оборот издержки производства (обращения), кредитовый оборот стоимостная оценка готовой продукции (работ, услуг) или законченных объектов капиталовложений.

На сопоставляющих счетах выявляют результат от продажи (реализации). Счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 47 «Реализация основных средства» 48 «Реализация прочих активов». По дебету счета 46 отражается полная фактическая себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), в корреспонденции со счетами 20, 26, 40, 43 и сумма НДС от выручки, а по кредиту отражается выручка от реализации продукции (работ, услуг) в корреспонденции со счетами 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В конце месяца результат от реализации отражается на счете 80 по кредиту прибыль, по дебету убыток.

Финансово-результативный счет 80 «Прибыли и убытки» - активно-пассивный. Он является одновременно сопоставляющим и финансово-результативным. В качестве финансово-результативного счета на нем отражаются вес прибыли и убытки, полученные организацией по хозяйственным операциям отчетного периода: прибыль/убыток от реализации товаров/работ/услуг, прибыль/убыток от реализации основных средств,

прибыль/убыток от реализации прочего имущества, операционные доходы и расходы, внереализационные доходы и расходы. Сопоставление дебетового оборота счета (убытков) и кредитового оборота (прибылей) выявляет финансовый результат финансово-хозяйственной деятельности организации за отчетный период.

По окончании отчетного года счет 80 закрывается: сначала производится корректировка финансового результата на сумму использованной на платежи в бюджет прибыли (Дт 80 Кт 81), затем окончательный результат счета 80 списывается на счет 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

Забалансовые счета. Данные по этим счетам не включаются в бухгалтерский баланс, показывают их в справке, прилагаемой к балансу. На забалансовых счетах ведется учет имущества, не принадлежащего организации на правах собственности, находящемся в оперативном (хозяйственном) ведении или управлении.

В частности на забалансовых счетах отражаются: арендованные основные средства, товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение, материалы, принятые в переработку, товары, принятые на комиссию и т.д.

Учет на забалансовых счетах ведут по простой форме. Поступление ценностей в ведение организации отражают как «Приход», выбытие этих ценностей как «Расход».

Основным назначением забалансовых счетов является:

- обеспечение контроля за использованием материальных ценностей, не принадлежащих организации;
- контроль за сохранностью материальных ценностей, числящихся на этих счетах;
- своевременное оформление документов на поступление и выбытие этих средств;
- всесторонняя и полная информация по этим счетам для нужд управления, оценки кредитоспособности и финансовой устойчивости организации.

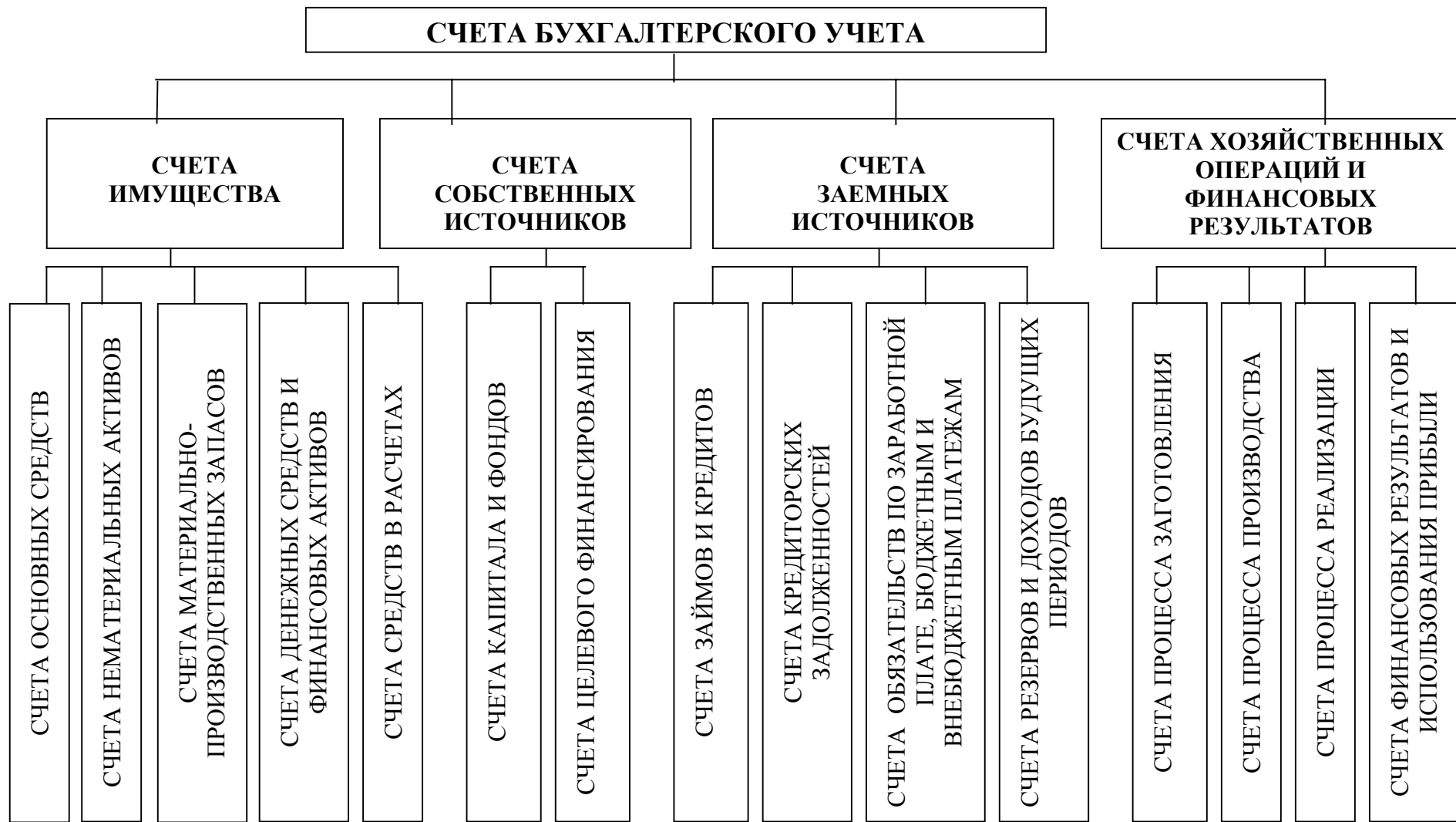


Рис. 5. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию

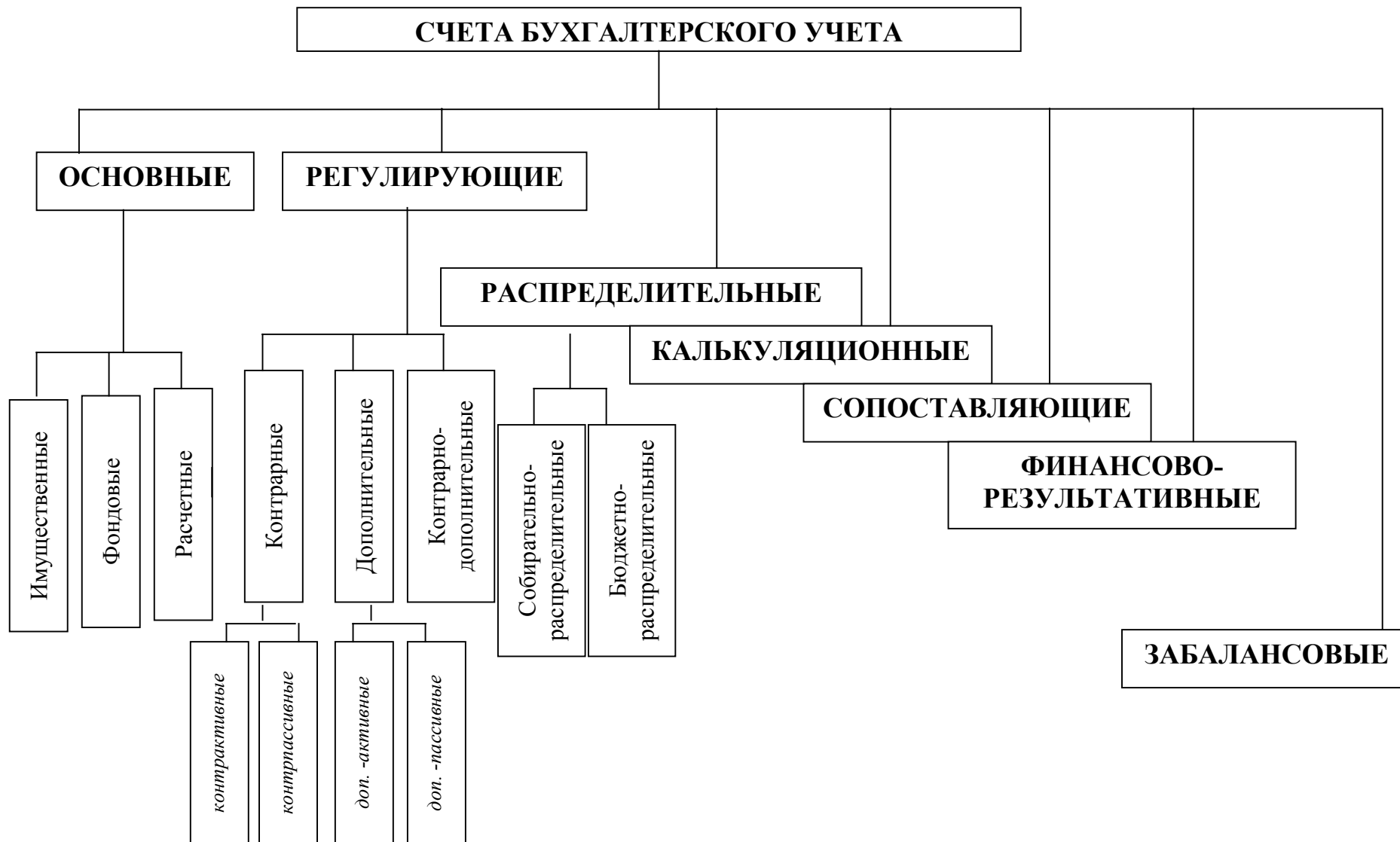


Рис. 6. Классификация счетов бухгалтерского учета по структуре и назначению

4.3 Документирование

Документирование – подтверждение каждой бухгалтерской операции правильно оформленным первичным документом, имеющим юридическую силу.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичной учетной информацией, на основании которой ведется бухгалтерский учет.

Бухгалтерский документ представляет собой письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственной операции, право на их совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности.

Документирование хозяйственных операций регламентируется «Положением о документах и документообороте в б.у.», утвержденным Министерством Финансов СССР №105 от 29 июля 1983 г.

Финансово-хозяйственная деятельность организации складывается из множества хозяйственных операций, каждая из которых обязательно оформляется учетными документами, в которых содержатся первичные данные о совершенных хозяйственных операциях. Учетными документами оформляются процессы снабжения, производства, реализации, а также финансовые, хозяйственные, расчетные отношения внутри организации и за его пределами.

Документация – способ оформления имущества, обязательств и хозяйственных операций документами. Ни одна операция не может быть отражена в регистрах бухгалтерского учета (принята к учету) без соответствующего ее оформления документами. Необходимым начальным условием ведения бухгалтерского учета является своевременное и правильное оформление хозяйственных операций соответствующими документами. Документация представляет собой массив информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, поэтому используется в управлении организацией для предварительного, текущего и последующего контроля. Предварительный контроль – осуществляется руководством организации в момент подписания документов, так как подписью подтверждается персональная ответственность работника, подписавшего документ, за совершенные действия. Текущий контроль – производится в процессе учета и анализа финансово – хозяйственной деятельности, когда для анализа привлекаются первичные документы. Последующий контроль применяется в форме документальных, аудиторских проверок.

Унификация документов – это разработка типовых форм для использования при оформлении однородных операций на организациях всех форм собственности и ведомственной принадлежности. Унифицированные формы документов разрабатываются централизованно уполномоченными на то органами (Минфин РФ, Госкомстат РФ). Унифицированные формы документов применяются организациями без изменений.

Стандартизация документов – установление одинаковых (стандартных) размеров бланков однотипных документов.

Документооборот - путь документа от момента его составления до сдачи в архив. Своевременное и достоверное составление первичных документов, передача их в установленном порядке и сроки для отражения в бухгалтерию производится в соответствии с утвержденным на организации графиком документооборота. Документооборот разрабатывается на организации главным бухгалтером и утверждается руководителем. В нем необходимо предусматривать:

наименование отчета или первичного документа;

время составления;

лицо, которое составляет, подписывает или ведет запись в документах;

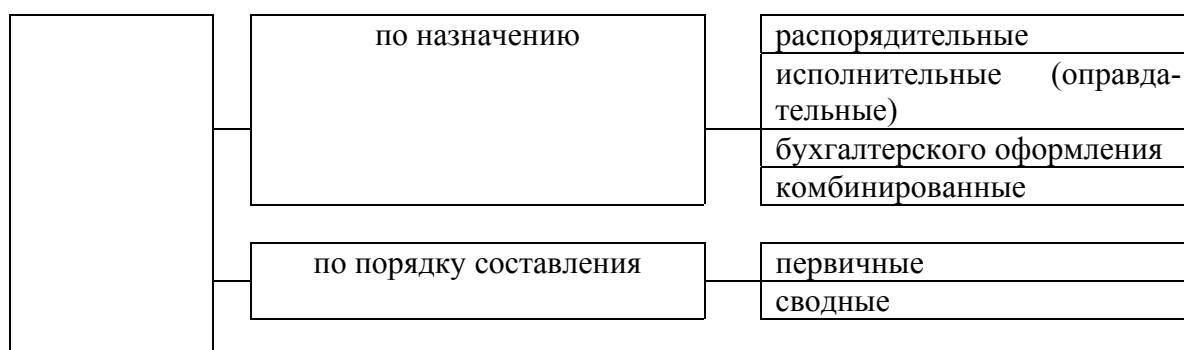
сроки и ответственные лица за предоставление документа в бухгалтерию;

лицо, принимающее документ, осуществляющее его проверку, обработку, контроль использования в бухгалтерии, вид дела хранения в текущем архиве.

№ п/п	Наименование	Кол-во экземпляров	Время составления	Кто составляет документ	Сроки предоставления	Ответственный за предоставление	Принимающий, проверяющий
-------	--------------	--------------------	-------------------	-------------------------	----------------------	---------------------------------	--------------------------

Классификация документов

Все многообразие документов принято группировать по однородным признакам:





Первичные документы по назначению разделяют:

-распорядительные – разрешают проведение хозяйственных операций, но не подтверждают их совершение (приказы, распоряжения, указания, доверенности) не отражается в учетных регистрах. Эти документы подписывают сотрудники организации, имеющие право давать распоряжения, отраженные в данных документах;

-исполнительные (оправдательные) – фиксируют факт совершения хозяйственной операции и свидетельствуют о получении, выдаче, расходовании материальных и денежных ресурсов, что непосредственно отражается в учетных регистрах (накладные, требования, приходные ордера, акты приема и др.);

-документы бухгалтерского оформления - составляются в бухгалтерии в случаях, когда для записи хозяйственных операций других первичных документов нет (отчеты, справки, расчеты и др.);

-комбинированные документы - документы, имеющие разрешительно - оправдательный характер, оправдательный и бухгалтерского оформления (авансовый отчет, расходный кассовый ордер, платежная ведомость).

По порядку составления документы разделяют на **первичные**, которые составляются на каждую отдельную операцию в момент ее совершения и **сводные** – оформляются на основании первичных однородных документов. Они могут быть исполнительными, бухгалтерского оформления, комбинированными.

По содержанию хозяйственных операций документы делятся на **материальные документы** – отражают наличие и движение средств и предметов труда. К ним относятся основные акты (накладные) приема – передачи и списания основных средств, нематериальных активов, документы на оприходование и списание материальных ценностей, счета-фактуры, накладные и др. **Денежные** – отражают движение денежных средств. Например: чеки, выписки банка, приходные и расходные кассовые ордера и др. **Расчетные** – отражают расчеты организация с юридическими и физическими лицами. Например: платежные поручения, расчетно-платежные ведомости.

По способу отражения операций документы бывают *разовые* – применяются один раз для отражения одной или нескольких операций. После составления разовый документ поступает в бухгалтерию и служит основанием для отражения в учете. *Накопительные документы* – составляются за определенный период для отражения однородных повторяющихся операций. В конце периода подсчитываются итоги для показателей, которые служат основанием для учетных записей. Например: лимитно-заборные карты, месячные наряды и др.

По месту составления документы бывают *внутренними*, которые составляются для отражения внутренних операций организации. Например: кассовые приходные и расходные ордера, акты, расчетно-платежные ведомости и др. *Внешние документы* – составляются за пределами данной организации и поступают к нему в оформленном виде. Например: счета-фактуры, выписка из банка, товарно-транспортные накладные и др.

По порядку заполнения: документы, заполняемые вручную или на пишущей машинке и посредством средств вычислительной техники, т.е. автоматическое формирование первичного документа в момент отражение хозяйственной операции в информационной системе организации. Форма документа определяется совокупностью показателей и их расположением в документе. Наименование показателей и их состав зависят от типа отражаемой хозяйственной операции. Первичные документы для придания им юридической силы имеют ряд обязательных показателей:

- наименование документа (формы), код формы;
- дата составления;
- наименование организации;
- содержание хозяйственной операции
- измерители хозяйственной операции
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

В зависимости от технологии обработки в документ могут быть внесены дополнительные показатели

Документы следует составлять на бланках установленной формы с заполнением всех реквизитов, если реквизиты не заполнены делается прочерк. Записи в документах делаются средствами, обеспечивающими сохранность записей длительное время.

Если в тексте или цифрах документа допущена ошибка, делается исправительная запись и заверяется подписью уполномоченного лица. В кассовых документах исправления не допускаются.

Поступающие в бухгалтерию документы проверяют по форме – устанавливают необходимое количество заполненных реквизитов, наличие и правильность подписей; арифметическую проверку – правильность подсчетов; по существу – устанавливают законность и целесообразность хозяйственных операций.

Проверенные и принятые бухгалтерией документы подвергают обработке: проводят **таксировку, группировку, контировку**.

Таксировка – денежная оценка указанных в документе материальных ценностей, затрат труда и др.

Группировка – подбор однородных документов в пачки, на основе групп первичных документов составляют сводные документы;

Контировка – определение и запись корреспондирующих счетов по каждой хозяйственной операции, отраженной в документе.

После проведения контировки данные документов отражаются на счетах бухгалтерского учета, а документы сдаются в архив.

Существуют требования к хранению документов: документы должны переплетаться в пачки, раскладываться в хронологии. Для упорядочения хранения ведется регистрационный журнал архивных дел, который имеет следующую форму:

Дата принятия на хранение	Номер полки хранения	Название и номер дела	Год и месяц	С какого по какой номер статьи	Количество листов в деле	Примечание
---------------------------	----------------------	-----------------------	-------------	--------------------------------	--------------------------	------------

Дела из архива выдаются только по письменному распоряжению главного бухгалтера. Изъятие документов может производиться только органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями, налоговой полицией на основании их постановлений в соответствии с законодательство РФ.

Перечень и сроки хранения документов в организации, а также порядок их передачи в архив утверждены Инструкцией Главного архивного управления, в которой указано какие документы должны сдаваться в архив, а какие по истечении срока уничтожаться в организации. Квартальные балансовые отчеты хранятся 5 лет; главные книги и журналы, акты ревизий- 5 лет; годовые балансы –10 лет; лицевые счета работников – 75 лет.

4.4 Оценка имущества и обязательств

Для определения результата финансово-хозяйственной деятельности важное значение имеет оценка имущества, обязательств и хозяйственных операций организация.

За последние несколько лет в связи с принятием Закона «О бухгалтерском учете», Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, системы национальных учетных стандартов (ПБУ) правила оценки объектов учета существенно изменились и стали больше соответствовать международным стандартам.

Оценка имущества и обязательств организация производится с целью их отражения в учете в денежном выражении.

Оценка имущества и обязательств - представляет собой способ выражения в бухгалтерском учете и отчетности отдельных видов имущества и источников его образования в денежном измерителе.

В перечисленных выше законодательных документах определен единый для всех организаций **порядок оценки имущества:**

- организация осуществляет оценку имущества, обязательств и хозяйственных операций в рублях;
- для целей бухгалтерского учета средства на валютных счетах и операции в иностранной валюте оцениваются в рублях по курсу Центрального банка на дату совершения операции. Одновременно запись указанных операций ведется в валюте расчетов и платежей;
- оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку, полученного безвозмездно – по рыночной стоимости на дату оприходования, произведенного самой организацией – по стоимости изготовления;
- начисление амортизации основных средств и нематериальных активов производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде.

Другой порядок оценки в том числе путем резервирования допускается только в случаях, предусмотренных законодательством и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Оценка имущества и обязательств организации осуществляется в порядке и способами, определенными Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Положениям по бухгалтерскому учету.

Объекты учета	ОЦЕНКА	
	в учете	в отчетности
Нематериальные активы	Стоимость определяется для: - внесенных учредителями в счет вкладов в УФ – по договоренности сторон на основании акта оценочной комиссии; - приобретенных за плату – в сумме фактических затрат на приобретение и доведения до состояния готовности к использованию; - полученных безвозмездно – по рыночной стоимости на аналогичные объекты или экспертным путем на дату передачи.	По остаточной стоимости, которая определяется как первоначальная минус сумма амортизации

Основные средства	<p>Стоимость определяется для:</p> <ul style="list-style-type: none"> - внесенных учредителями в качестве вклада в УФ – по оценке определенной оценочной комиссией по согласованию с учредителями; - приобретенных за плату - в сумме фактических затрат на приобретение и доведение до состояния готовности к эксплуатации, за исключением налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством) - созданных самой организацией – по фактическим затратам на сооружение и изготовление; - полученных безвозмездно – по рыночной стоимости на дату оприходования. <p>Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случае их достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации.</p> <p>Восстановительная стоимость – стоимость основных средств после переоценки.</p>	По остаточной стоимости, которая определяется как первоначальная минус сумма амортизации
Арендованное имущество	<p>Фактически произведенные затраты на приобретение, включая расходы по доставке, монтажу и установке</p> <p>Стоимость определена в передаточном акте (договор аренды)</p>	
Незавершенное строительство	<p>При подрядном способе – по договорным ценам или объектам выполненных работ</p> <p>При хозяйственном способе – по фактическим расходам организация</p>	
Долгосрочные финансовые вложения	По фактическим затратам инвестора на приобретение	
	По фактическим затратам для инвестора	В случае если приобретенные ценные бумаги имеют официальные котировки – в годовом балансе по рыночной стоимости
Краткосрочные финансовые вложения	По фактическим затратам инвестора на приобретение	
МБП	По стоимости приобретения	По остаточной стоимости
Сырье и материалы	<p>По фактической себестоимости приобретения или изготовления</p> <p>Списание на себестоимость продукции производится по:</p> <ul style="list-style-type: none"> - себестоимости единицы материалов; - средней себестоимости; - себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО); - себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) 	
Затраты в незавершенном производстве	<p>При серийном производстве по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости либо по прямым статьям затрат или стоимости сырья, материалов</p> <p>При единичном производстве – по фактическим производственным затратам</p>	
Расходы будущих периодов	<p>По фактическим затратам</p> <p>Подлежат списанию в порядке, установленном организацией, в соответствующей сумме в течение периода, к которому они относятся</p>	

Издержки обращения	Сумма исчисляется по среднему проценту издержек обращения за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца	
Готовая продукция	По фактической или нормативной (плановой) (сокращенной) производственной себестоимости согласно принятой учетной политике.	По фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости.
Товары для перепродажи	Отражаются: - по оптовым ценам; - розничным ценам; - договорным ценам; - свободным ценам; - покупным ценам; - продажным ценам; - торговой наценке; - торговой скидке	По покупной стоимости независимо от варианта учета товаров
Товары (работы) отгруженные	В зависимости от варианта, принятого учетной политикой: по фактической или нормативной (плановой) производственной или сокращенной производственной себестоимости, полной себестоимости	По фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости
Дебиторская задолженность	Фактическая сумма дебиторской задолженности развернуто: краткосрочная и долгосрочная	
Денежные средства	Остатки денежных средств по счетам организация по выпискам банка в фактической сумме. Денежные средства в иностранной валюте показываются в рублях по курсу на день выписки денежно-расчетных документов	
Капитал и резервы	<p>Величина уставного капитала, зарегистрированного в уставных документах</p> <p>Величина добавочного капитала – сумма прироста стоимости имущества в результате дооценки внеоборотных активов</p> <p>Величина резервного капитала – сумма резервов, образованных за счет прибыли</p> <p>Величина фондов накопления, потребления, социальной сферы – использование прибыли организация на эти цели</p> <p>Величина целевого финансирования – сумма полученных из бюджета ассигнований</p> <p>Величина нераспределенной прибыли – полученная прибыль за минусом суммы прибыли, использованной на разные цели</p>	
Заемные средства	Долгосрочные и краткосрочные пассивы	По записям бухгалтерского учета

4.5 Калькуляция

Затраты, формирующие себестоимость продукции, группируются в бухгалтерском учете по определенным признакам. Способы группировки затрат обусловлены:

- спецификой деятельности организации;
- особенностями технологии и организации производства;
- номенклатурой продукции;
- другими производственными факторами.

Классификация затрат

По составу и назначению	Основные Накладные
По экономической однородности	Элементные Комплексные
По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции	Прямые Косвенные
По степени зависимости от объема производства	Условно-переменные Условно постоянные
По составу	Материальные Отчисления на социальные нужды Затраты на оплату труда Износ основных средств, нематериальных активов, МБП Прочие затраты

Для исчисления себестоимости отдельного вида продукции затраты группируются по калькуляционным статьям.

Калькуляция – метод бухгалтерского учета, применяемый для определения себестоимости производимой продукции (работ, услуг). Калькуляция – порядок последовательного включения затрат на производство продукции и способы определения себестоимости отдельных видов продукции.

В качестве объекта калькулирования, т.е. определения себестоимости единицы продукции могут выступать 1 тонна, 1 штука и т.д.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и реализацию.

Калькуляционные статьи:

1. Сырье и материалы
2. Возвратные отходы (вычитаются)
3. Топливо, энергия на технологические нужды
4. Покупные изделия, покупные услуги сторонних организаций
5. Основная заработная плата производственных рабочих
6. Дополнительная заработная плата производственных рабочих
7. Отчисления на государственное социальное страхование.
8. Расходы на освоения и подготовку производства
9. Общепроизводственные расходы
10. Общехозяйственные расходы

- 11. Потери от брака
- 12. Прочие производственные затраты
- Производственная себестоимость*
- 13. Коммерческие расходы
- Полная себестоимость*

В зависимости от состава затрат себестоимость разделяется на производственную и полную. Производственная себестоимость состоит из затрат отдельных цехов и расходов на обслуживание и управление организацией. Полная себестоимость – производственная себестоимость плюс коммерческие расходы, связанные с реализацией продукции.

Себестоимость единицы продукции определяется путем деления суммы затрат на количество произведенной продукции.

Чтобы исчислить себестоимость единицы отдельного вида продукции, необходимо предварительно составить калькуляцию этих видов продукции.

4.6 Инвентаризация

Инвентаризация – это проверка имущества и обязательств организации путем подсчета, обмера, взвешивания. Инвентаризация является способом уточнения фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета на определенную дату.

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

Инвентаризации подлежат все имущество организации независимо от его местоположения, все виды финансовых обязательств. Инвентаризации подлежат также производственные запасы, имущество, не принадлежащее организации, но числящееся в бухгалтерском учете, а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

В зависимости от степени охвата проверкой имущества и обязательств различают четыре вида инвентаризации:

1. Частичная инвентаризация - охватывает один или несколько видов имущества и обязательств, например, проводится инвентаризация только денежных средств или только материалов и др.

2. Периодическая инвентаризация – проводится в конкретные сроки в зависимости от вида и характера имущества.

3. Полная инвентаризация - проверка всех без исключения видов имущества и обязательств организация. Проводится в конце года перед составлением годовой отчетности, а также при полной документальной ревизии, проводимой по требованию финансовых и следственных органов.

4. Выборочная инвентаризация - проводится на отдельных участках производства или при проверке работы материально ответственных лиц.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, что определено в Учетной политике организации. Кроме случаев, когда проведения инвентаризации является обязательным. Проведение инвентаризации обязательно:

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

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года; инвентаризации ОС может проводиться раз в три года, а библиотечных фондов - раз в пять лет;

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения;

- в случаях стихийных бедствий;

- при ликвидации организации.

Для проведения инвентаризации на организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организация, работники бухгалтерии, аудиторы.

Работу по проведению инвентаризации можно разделить на три этапа:

1. Предварительная работа председателя комиссии заключается в изучении объектов, подлежащих инвентаризации; организации пломбирования мест хранения ТМЦ; проверке измерительных приборов.
2. Порядок поведения инвентаризации и документы: члены инвентаризационной комиссии распределяются по участкам; материально ответственные лица сдают в бухгалтерию к началу инвентаризации последний отчет о движении ТМЦ с приложением

ем всех документов. Результаты проверки заносят в инвентаризационные описи, где подробно описывают вид имущества, количество и сумму. Инвентаризационные описи подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственным лицом. По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки, результаты оформляются актом.

3. Выявление результатов инвентаризации и отражение их в учете: в бухгалтерии данные инвентаризационных описей сверяют с остатками по данному имуществу в учете и составляют сличительные ведомости по ценностям, по которым выявлены отклонения.

По окончании инвентаризации комиссия составляет протокол. Выявленные при инвентаризации разницы между данными инвентаризации и бухгалтерского учета отражаются в бухгалтерском учете на соответствующих счетах в течение 10 дней с момента проведения инвентаризации.

Инвентаризация является основным инструментом определения соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета, она выполняет функцию контроля за сохранностью имущества и правильностью исполнения финансовых обязательств.

5. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

5.1 Регистры бухгалтерского учета

Информация, содержащаяся в принятых к учету первичных документах, регистрируется, систематизируется и накапливается для дальнейшего отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности в таблицах специальной формы, которые называются **учетными регистрами или регистрами бухгалтерского учета**.

Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, при использовании вычислительной техники, а также на машинных носителях информации (дисках, дискетах и т.д.). По внешнему виду учетные регистры подразделяются на:

- *бухгалтерские книги* – сброшюрованные и пронумерованные листы бумаги с определенным набором граф (таблица), на последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера или иного уполномоченного лица; Кассовая книга не только нумеруется, но и прошивается шпагатом и скрепляется

печатью; в зависимости от объема учетных записей в книге отводится одно или несколько страниц для того или иного счета; книги применяются для аналитического и синтетического учета (например: Главная книга, Кассовая книга, Книга складского учета);

- **карточки** – отдельные листы из плотной бумаги стандартного размера, хранятся в специальных ящиках – картотеках, разделителями совокупность карточек разбивается на определенные разделы. Карточки открываются на год. При открытии карточки регистрируются в реестре, где им присваивается порядковый номер. Наиболее распространенными являются три вида карточек: контокоррентные – имеют графы дебет и кредит, материальные – имеют графы прихода, расхода и остатка материальных ценностей с указанием количества и суммы, многоколонные – имеют несколько граф;

- **свободные листы (ведомости)** – листы большего, чем карточки формата, хранятся в специальных папках – регистраторах, открывают их на месяц или квартал. Отдельные листы применяются для ведения журналов, ведомостей и машинограмм.

Форма регистра зависит от его назначения и характера учетных записей, определяется совокупностью и расположением реквизитов. Формы регистров разрабатываются и рекомендуются Министерством Финансов РФ и другими органами, которым федеральным законом предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, а также организациями самостоятельно при соблюдении ими общих методологических принципов ведения бухгалтерского учета.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета, таким образом учетные регистры делятся на:

- **хронологические**, в которых записи о хозяйственных операциях совершаются в хронологическом порядке по мере их совершения;

- **систематические**, в которых записи о хозяйственных операциях группируются по определенным признакам;

- **комбинированные**, сочетающие хронологические и систематические записи (например, Журнал-Главная).

В зависимости от содержания операций, отражаемых в регистрах бухгалтерского учета, регистры делят на синтетические и аналитические:

- **регистры синтетического учета** – открываются для ведения синтетических счетов (без пояснительного текста, только дата, номер и сумма бухгалтерской проводки);

- **регистры аналитического учета** – служат для отражения данных аналитического счетов. С их помощью осуществляется контроль за наличием и движением каждого вида материальных ценностей.

Регистры бухгалтерского учета подразделяется по строению (каким образом расположены графы и сколько их) на:

- **односторонние регистры** – различные карточки для учета материальных ценностей, расчетов и других операций. В них объединены отдельные графы дебетовых и кредитовых записей. Учет ведется на одном листе в денежных, натуральных или одновременно в обоих измерителях. Односторонние регистры применяются в синтетическом и аналитическом учете;

- **двусторонние регистры** – применяются в основном при ведении учета в книгах, счет открывается на двух развернутых страницах книги: левая страница – дебет, правая – кредит. Используются в синтетическом и аналитическом учете при ручном способе учета;

- **многографные регистры** – используются для отражения дополнительных показателей внутри аналитического учета, например, учет движения материалов отражается в целом по организации, а также в разрезе отдельных материально ответственных лиц, регистрируются затраты по организации, подразделениям и в разрезе статей затрат;

- **линейные регистры** – разновидность многографных регистров, в них каждый аналитический счет отражается только на одной строке, что дает возможность разделить синтетический счет на неограниченное количество аналитических счетов;

- **шахматные регистры** – используются для одновременного отражения суммы по дебету одного счета и кредиту другого. Каждая сумма записывается на пересечении строки и колонки.

Записи в учетные регистры осуществляют ручным способом – шариковой ручкой при ведении бухгалтерского учета ручным способом, в случае если бухгалтерский учет ведется с применением вычислительной техники в среде автоматизированной бухгалтерской системы – данные первичных документов вводятся в программу, учетный регистр распечатывается и хранится на бумажном носителе. По окончании месяца на каждой странице учетного регистра подводятся итоги, итоговые записи синтетических и аналитических регистров сверяются.

Правильность отражения хозяйственных операций в учетных регистрах обеспечивают лица составившие и подписавшие их.

После утверждения годового бухгалтерского баланса учетные регистры группируют, переплетают и сдают на хранение в текущий архив организация.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться защита от несанкционированных исправлений.

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в учетных регистрах, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

5.2 Способы исправление ошибок в учетных регистрах

Исправление ошибок в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления. В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

Для исправления ошибок в первичных документах и учетных регистрах, составленных вручную (за исключением банковских и кассовых документов), применяется следующий способ:

Корректирный – неправильный текст или сумма зачеркиваются, над зачеркнутым текстом записываются правильный текст или сумма. Зачеркивание производится одной чертой, для того чтобы исправленный текст можно было прочитать. Исправление ошибки оговаривается и подтверждается: в документе подписями лиц, подписавших документ, в учетных регистрах – лицом, производившим исправление. Оговорка делается на полях против исправленной записи.

Корректирным способом пользуются в случаях допущенных опечаток, неправильного подсчета итогов, а также записи операции не в тот учетный регистр, который указан в бухгалтерской проводке. В приходных и расходных кассовых ордерах исправления не допускаются. При перенесении итогов в Главную книгу никакие исправления не допускаются. В этом случае на сумму допущенной ошибки составляют бухгалтерскую справку, данные которой заносятся в Главную книгу отдельной строкой.

Исправление ошибок в учетных регистрах кроме корректирного способа производится способом дополнительной проводки и способом «красного сторно»:

дополнительная проводка - применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная нулевая операция счетов, но «записана сумма операции меньше действительной.

красное сторно – применяется в тех случаях, если в учетных регистрах указана неправильная корреспонденция счетов или большая, чем следовало сумма операции. Суть этого способа состоит в том, что ошибочная проводка повторяется в той же корреспонденции счетов красными чернилами (в автоматизированных системах со знаком «минус»). Эта проводка отражается во всех связанных с ней учетных регистрах красными чернилами. При подсчете итогов в учетных регистрах суммы, записанные красными чернилами не прибавляются, а вычитаются из итогов, тем самым неправильная запись аннулируется. После этого составляется новая проводка с правильными данными и записывается в регистры обычным способом.

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

5.3 Характеристика формы бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет ведется в многочисленных регистрах, используемых в разных комбинациях, записи в которых могут производиться в разной последовательности, так складываются **формы бухгалтерского учета**.

Форма бухгалтерского учета – это совокупность применяемых учетных регистров с установленными порядком и техникой регистрации хозяйственных операций, технологией и организацией учетного процесса.

Признаки отличия одной формы бухгалтерского учета от другой:

- количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид;
- взаимосвязь хронологических и систематических регистров синтетического и аналитического учета;
- последовательность и способ записи в учетные регистры;
- степень использования средств вычислительной техники.

В настоящее время применяется несколько форм: Упрощенная форма для малых организаций; Мемориально-ордерная; Журнально-ордерная; Автоматизированная.

Для рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет использование наиболее совершенных способов и приемов группировки учетных данных, форм учетных регистров, оптимальное сочетание аналитического и синтетического учета и в конечном счете применение наиболее прогрессивных форм бухгалтерского учета. Под формой бухгалтерского учета принято понимать определенное сочетание построения и взаимосвязи регистров, а также порядок и способы регистрации и группировки в них учетной информации. На практике получили распространение несколько форм бухгалтерского учета — ручных (мемориально-ордерная, журнально-ордерная) и машиноориентированных (таблично-автоматизированная, компьютерная и др.).

Для многих форм учета характерно широкое использование принципа накапливания и систематизации учетных данных в разрезах, необходимых для аналитических и синтетического учета, составления отчетности, в специальных регистрах (журналах-ордерах, вспомогательных к ним ведомостях, в виде распечатки, получаемой на компьютерах, а также на дисках, дискетах и других машинных носителях) в единой системе записей. В ряде бухгалтерских регистров за один рабочий прием осуществляются хронологическая и систематическая записи операций. Например, в журналах-ордерах эти записи производят только по кредиту счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами. Такой принцип исклю-

чает многократность записей, позволяет отказаться от многих промежуточных регистров, присущих другим формам учета. Применительно к журнально-ордерной форме учета следует отметить, что в ней рекомендованы образцы форм журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей. Журналы-ордера построены так, что они охватывают кредитовые обороты нескольких взаимосвязанных по экономическому содержанию счетов, что облегчает накапливание данных для отчетности и анализа финансовой деятельности. Благодаря своим положительным качествам эта форма учета в недавнем прошлом применялась на подавляющем большинстве организаций. Но в ней не удалось достичь органического совмещения аналитического и синтетического учета, не везде соблюдены принципы взаимосвязи и взаимоконтроля регистров. Некоторые журналы-ордера громоздки по своему построению. Широкое использование средств вычислительной техники привело к появлению новых приемов и способов организации учета. Разработаны машиноориентированные формы бухгалтерского учета, использующие специальные компьютерные программы регистрации и обработки бухгалтерских данных. Отличительной их особенностью является возможность составления в автоматическом режиме учетных регистров, обобщающих учетную информацию в разрезах, необходимых для управления, контроля, анализа и составления установленной бухгалтерской отчетности. При этом ЭВМ позволяют накапливать данные как непосредственно в учетных регистрах (карточках, свободных листах и др.), так и на машинных носителях информации (например, на жестком диске компьютера, дискетах). Заметим, что программы регистрации и обработки бухгалтерской информации должны быть адаптированы к установленным правилам ведения бухгалтерского учета.

5.4 Упрощенная форма бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства

Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства разработаны в соответствии с Федеральным законом «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» и предназначены для всех субъектов малого предпринимательства, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, независимо от предмета и целей деятельности, организационно-правовых форм и форм собственности (за исключением кредитных организаций).

Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

Малое предприятие ведет бухгалтерский учет в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными:

Федеральным законом «О бухгалтерском учете»,
Положением «О бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации»,

Положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету,
Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций,

а также настоящими Типовыми рекомендациями.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», ответственность за организацию бухгалтерского учета на малых организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители малых организациях.

Руководитель малого предприятия может в зависимости от объема учетной работы:

- а) создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации (централизованной бухгалтерии) или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

Принятая малым предприятия учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета.

При этом утверждаются:

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

формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

правила документооборота и технология обработки учетной информации;

порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Начальным этапом бухгалтерского учета является сплошное документирование всех хозяйственных операций путем составления определенных носителей первичной учетной информации.

Малые организации могут применять для документирования хозяйственных операций:

формы, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации,

ведомственные формы,

а также самостоятельно разработанные формы, содержащие соответствующие обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и обеспечивающие достоверность отражения в бухгалтерском учете совершенных хозяйственных операций.

К обязательным реквизитам первичных учетных документов относятся:

наименование документа,

дата составления,

наименование организации, от имени которой составлен документ,

содержание хозяйственной операции,

измерители хозяйственной операции в натуральном и стоимостном выражении,

наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления,

личные подписи указанных лиц.

Первичные документы, по которым данные принимаются к бухгалтерскому учету, проверяются по форме (полнота и правильность их оформления) и по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

Для обобщения, классификации и накопления информации, содержащейся в принятых к бухгалтерскому учету первичных учетных документах, и отражения ее на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности предназначены регистры бухгалтерского учета.

Малому организации рекомендуется вести бухгалтерский учет с применением следующих систем регистров бухгалтерского учета:

- единой журнально-ордерной формы счетоводства для организаций, утвержденной письмом Минфина СССР от 8 марта 1960 г. N 63;

- журнально-ордерной формы счетоводства для небольших организаций и хозяйственных организаций, утвержденной письмом Минфина СССР от 6 июня 1960 г. N 176.

При применении указанных писем необходимо учитывать письмо Минфина России от 24 июля 1992 г. N 59 "О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на организациях", а также соответствующие отраслевые указания, разработанные министерствами и ведомствами для организаций соответствующих отраслей (строительство, торговля, снабжение и др.);

- упрощенной формы бухгалтерского учета согласно настоящим Типовым рекомендациям.

Малое предприятие самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета из утвержденных соответствующими органами, исходя из потребностей и масштаба своего производства и управления, численности работников. Так, малым предприятиям, занятым в материальной сфере производства, рекомендуется использовать регистры, предусмотренные в журнально-ордерной форме счетоводства. Малые предприятия, занятые торговлей и иной посреднической деятельностью, могут использовать регистры из упрощенной формы бухгалтерского учета, при необходимости применяя отдельные регистры для учета определенных ценностей, преобладающих в их деятельности (товарно-материальных запасов, финансовых активов и т.п.), из единой журнально-ордерной формы счетоводства.

При этом малое предприятие может самостоятельно приспособлять применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей работы при соблюдении:

единой методологической основы бухгалтерского учета, предполагающей ведение бухгалтерского учета на основе принципов начисления и двойной записи;

взаимосвязи данных аналитического и синтетического учета;

сплошного отражения всех хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета на основании первичных учетных документов;

накапливания и систематизации данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для управления хозяйственной деятельностью малого предприятия контроля, а также для составления бухгалтерской отчетности.

Отражение хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета и регистрах бухгалтерского учета, применяемых малым предприятием, осуществляется посредством двойной записи.

Малым предприятиям с простым технологическим процессом производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и имеющим незначительное количество хозяйственных операций (как правило не более

ста в месяц) рекомендуется применение упрощенной формы бухгалтерского учета.

Для предприятия учета по упрощенной форме бухгалтерского учета малое предприятие на основе типового «Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий» составляет рабочий План счетов бухгалтерского учета хозяйственных операций.

Малые предприятия могут использовать в качестве рекомендации следующий рабочий План счетов бухгалтерского учета.

Раздел	Наименование счета	Номер счета	Вид деятельности, где преимущественно применяется счет
Основные средства и иные внеоборотные активы	Основные средства	01	Все виды деятельности
	Износ основных средств	02	
	Капитальные вложения	08	
Производственные запасы	Материалы	10	- “ -
	НДС по приобретенным ценностям	19	
Затраты на производство	Основное производство	20	- “ -
Готовая продукция, товары, реализация	Товары	41	- “ -
	Реализация	46	
Денежные средства	Касса	50	- “ -
	Расчетный счет	51	
	Валютный счет	52	
	Специальные счета в банках	55	
	Финансовые вложения	58	
Расчеты	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	- “ -
	Расчеты с бюджетом	68	
	Расчеты по страхованию	69	
	Расчеты по оплате труда	70	
	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	
Финансовые результаты и использование прибыли	Прибыли и убытки	80	- “ -
Капитал и резервы	Уставный капитал	85	- “ -
	Добавочный капитал	87	
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	88	
Кредиты банков и финансирование	Кредиты и другие заемные средства	90	- “ -

Малое предприятие, применяя рабочий план счетов, организует учет на установленных в нем счетах бухгалтерского учета согласно «Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий» и инструкции по его применению, утвержденному

приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. N 56 с учетом рекомендаций, приведенных в настоящем разделе.

На счете 01 «Основные средства» малые предприятия ведут учет основных средств и нематериальных активов (обособленно). Амортизация основных средств и амортизация нематериальных активов учитывается обособленно на счете 02 «Износ основных средств».

При выбытии основных средств (списании, продаже и т.п.) их стоимость списывается со счета 01 "Основные средства" в дебет счета 02 "Износ основных средств", при этом недоамортизированная часть основных средств со счета 01, а также расходы, связанные с их выбытием, списываются в дебет счета 80 "Прибыли и убытки". В случае продажи объекта основных средств выручка от реализации относится на кредит счета 80 "Прибыли и убытки".

На счете 08 «Капитальные вложения» ведется учет капитальных вложений по строительству или приобретению отдельных объектов основных средств

Д-т 08 К-т 60 на сумму согласно счетам поставщиков
или К-т 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютный счет»
или К-т 90 «Кредиты и другие заемные средства» в случае если средства кредита кредитором направляются на оплату счетов поставщиков

Д-т 01 К-т 08 по принятым в эксплуатацию объектам основных средств в сумме расходов на приобретение или создание

На счете 10 малые предприятия отражают производственные запасы, которые в типовом Плане счетов отражаются на счетах:

- 07 «Оборудование к установке»
- 10 «Материалы»
- 11 «Животные на выращивании и откорме»
- 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»
- 15 «Заготовление и приобретение материалов»
- 16 «Отклонение в стоимости материалов»

Малое предприятие учитывает МБП как материалы и списывает их стоимость на затраты по производству продукции (работ, услуг) в полном размере на дату их передачи в эксплуатацию.

Учет материалов малому предприятию рекомендуется вести по методу средневзвешенной (средней) себестоимости, по которой каждая единица (вид, группа) материалов, списанная на производство или оставшаяся на остатке, оценивается по стоимости, определяемой как частное от деления общей их стоимости (с учетом остатка на начало учетного периода) на их количество.

В целях обеспечения сохранности МБП, переданных в эксплуатацию, на малом предприятии должен осуществляться оперативный учет и контроль за их движением. В случае возврата МБП из эксплуатации на склад и оприходования по остаточной стоимости (цене возможного использования) делается запись по дебету 10 «Материалы» и кредиту 20 «Основное производство».

На счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» ведется учет НДС уплаченного по приобретенным ценностям применительно к порядку, установленному для учета материалов. При этом отдельно ведется учет движения НДС по материалам и основным средствам (нематериальным активам).

На счете 20 «Основное производство» малое предприятие ведет учет затрат, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг), отражаемых по типовому Плану счетов на счетах:

- 20 «Основное производство»
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»
- 23 «Вспомогательные производства»
- 25 «Общепроизводственные расходы»
- 26 «Общехозяйственные расходы»
- 28 «Брак в производстве»
- 30 «Некапитальные работы»
- 44 «Издержки обращения»

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) ведется малым предприятием в разрезе видов затрат (на оплату труда, материалы, амортизация и др.) по объектам учета: затраты в целом по предприятию, по видам продукции (работам, услугам), местам производства продукции (работ, услуг), лицам, ответственным за производство, и т.п. В случае наличия условно-постоянных расходов малое предприятие общехозяйственные (накладные) расходы списывает ежемесячно полностью на затраты реализованной продукции (работ, услуг).

Затраты на проведение всех видов ремонтов основных производственных средств, в случае их проведения собственными силами, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим видам затрат (материалы, оплата труда и др.), а в случае проведения работ подрядным способом - включаются в состав общехозяйственных (накладных) расходов.

На счете 41 «Товары» ведется учет готовой продукции и товаров, учитываемых согласно типовому Плану счетов на счетах 40 «Готовая продукция» и 41 «Товары».

Товары, приобретаемые малым предприятием для продажи, принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости приобретения с дальнейшим их списанием при выбытии по методу средневзвешенной (средней) себестоимости.

На счете 46 «Реализация» малые предприятия ведут учет реализации продукции (работ, услуг) и другого имущества малого предприятия, а также определение финансового результата по этим операциям, учитываемых согласно типовому Плану счетов на счетах:

- 45 «Товары отгруженные»
- 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»
- 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»
- 48 «Реализация прочих активов»

На счетах 50 «Касса» 51 «Расчетный счет» 52 «валютный счет» 55 «Специальные счета» ведется учет денежных средств на соответствующих счетах в банках и в кассе.

На счете 58 « Финансовые вложения» малое предприятие ведет учет имеющихся финансовых вложений. При этом в аналитическом учете отдельно учитываются вложения, имеющие долгосрочный (свыше одного года) и краткосрочный (до одного года включительно) характер.

На счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется учет расчетов с поставщиками

На счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» малые предприятия ведут учет дебиторской и кредиторской задолженности, осуществляемый согласно типового Плана счетов на счетах:

- 61 «Расчеты по авансам выданным»
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
- 63 «Расчеты по претензиям»
- 64 «Расчеты по авансам полученным»
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
- 75 «Расчеты с учредителями»
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
- 77 «Расчеты с государственным и муниципальным органом»
- 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами»
- 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

На данном счете расчеты приводятся в развернутом виде: по дебету возникновение дебиторской задолженности и погашение кредиторской, по кредиту - возникновение кредиторской задолженности и погашение дебиторской.

На счете 68 «Расчеты с бюджетом» ведется учет расчетов с бюджетом по налогам, а также учет расчетов с внебюджетными фондами, которые по типовому Плану счетов ведутся на счете 67.

На счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» ведется учет расчетов с Пенсионным фондом, Фондом медицинского страхования, Фондом занятости, Фондом социального страхования.

На счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется учет начисления и выплаты заработной платы работникам.

На счете 80 «Прибыли и убытки» ведется учет финансовых результатов и их использования, отражаемых согласно типовому Плану счетов на счетах: 80 «Прибыли и убытки» 81 «Использование прибыли» для чего на счете 80 открывается субсчет «Использование прибыли».

При учете операций по определению прибыли и ее использованию следует иметь в виду, что в течение года суммы прибыли и ее использование отражаются в соответствующем регистре бухгалтерского учета развернуто: по кредиту счета показываются нарастающим итогом прибыль, а по дебету счета - ее использование.

По завершении года на дату составления бухгалтерской отчетности на суммы использованной прибыли производится уменьшение прибыли, полученная сумма переносится на счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и в бухгалтерской отчетности отражается нераспределенная сумма прибыли отчетного года или непокрытый убыток отчетного года.

На счете 90 «Кредиты и другие заемные средства» ведется учет ссуд банка, заемных и целевых средств, отражаемых в соответствии с типовым Планом счетов на счетах:

90 «Краткосрочные кредиты банков»

92 «Долгосрочные кредиты банков»

95 «Долгосрочные займы»

96 «Целевые финансирование и поступления»

На счете 90 заемных средств ведется по их видам и срокам получения. Погашение кредитов кредитных предприятий отражается в бухгалтерском учете по дебету 90 «Кредиты и другие заемные средства» и кредиту счетов учета денежных средств (51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» и др.).

В случае если малым предприятием принято решение при учете доходов и расходов не соблюдать допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности и использовать кассовый метод учета следует учитывать следующее.

Затраты, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг, отражаются на счете 20 «Основное производство» только в части оплаченных материальных ценностей, услуг, выплаченной оплаты труда, начисленных амортизационных отчислений и других оплаченных затрат.

При использовании малым предприятием кассового метода учета доходов и расходов по дебету счета 41 «Товары» обособленно отражается до момента поступления денежных средств (или имущества) фактическая себестоимость отгруженных (проданных) ценностей (работ, услуг).

При поступлении денежных средств дебетуются счета учета денежных средств в корреспонденции с кредитом 46 «Реализация», а в случае выполнения обязательств иным способом (договор мены, зачет взаимной задолженности и т.п.) – дебетуется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетом 46 «Реализация».

Упрощенная форма бухгалтерского учета малым предприятием может вестись по:

простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия);

форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Малые предприятия, имеющие незначительное количество хозяйственных операций (не более тридцати в месяц), не осуществляющие производства продукции (работ, услуг), требующего больших затрат материальных ресурсов имеют право вести бухгалтерский учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1. Для учета расчетов по оплате труда с работниками, по подоходному налогу с бюджетом, малое предприятие должно вести также ведомость учета заработной платы по форме № В-8.

Книга по форме № К-1 является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

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

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

Книга открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода (начало деятельности предприятия) по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым они имеются, затем в графе 3 «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» счетов учета соответствующих видов имущества и источников их приобретения.

В течение месяца на счете 20 «Основное производство» в графе «Затраты на производство – дебет» собираются затраты на производство продукции (работ, услуг). При завершении месяца данные затраты в сумме, приходящейся на реализованную в течение месяца продукцию (работы, услуги), списываются в дебет 46 «Реализация», с отражением соответственно в графах Книги «Затраты на производство – кредит» и «Реализация – дебет», при этом в графе 3 Книги «Содержание операции» делается запись «Списаны затраты на производство реализованной продукции».

Финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) определяется как разница между оборотом, показанным по графе «Реализация – кредит», и оборотом по графе «Реализация – дебет».

Выявленный результат отражается в Книге отдельной строкой: в графе 3 делается запись «Финансовый результат за месяц», в графах «Сумма», «Реализация – дебет» (если получена прибыль) и «Прибыль и ее использование – кредит» или «Реализация – кредит» (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, кото-

рые должны быть равны итогу средств, показанному по графе 4 «Сумма».

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.

Ведение Книги по указанной форме не исключает ведения в установленном порядке Кассовой книги, Журнала регистрации приходных и расходных кассовых документов, Лицевых счетов работников, Налоговых карточек работников и др.

Приложение 1 к Типовым рекомендациям по предприятию бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства **Форма N К-1** по ОКУД 0720310

Приложение 10 Ведомость по **Форме № В-8**

Малое предприятие, осуществляющее производство продукции (работ, услуг) может применять для учета финансово-хозяйственных операций следующие регистры бухгалтерского учета, формы которых приведены в приложениях.

Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений - форма N В-1

Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям - форма N В-2

Ведомость учета затрат на производство - форма N В-3

Ведомость учета денежных средств и фондов - форма N В-4

Ведомость учета расчетов и прочих операций - форма N В-5

Ведомость учета реализации - форма N В-6 (оплата)

Ведомость учета расчетов и прочих операций - форма N В-6 (отгрузка)

Ведомость учета расчетов с поставщиками - форма N В-7

Ведомость учета оплаты труда - форма N В-8

Ведомость (шахматная) - форма N В-9

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

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной - по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в графе "Корреспондирующий счет"), в другой - по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графах "Содержание операции" (или характеризующих операцию) делается запись на основании форм первичной учетной документации о сути совершенной операции, либо пояснения, шифры и др.

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

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, производится в ве-

домости (шахматной) по форме № В-9, на основании которой составляется оборотная ведомость по следующей форме:

Номер бухгалтерского счета	Сальдо на 1-е _____		Оборот за _____		Сальдо на 1-е _____	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит

Данная оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса малого предприятия.

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

Изменение оборотов в текущем месяце по операциям, относящимся к прошлым периодам, отражается в регистрах бухгалтерского учета отчетного месяца дополнительной записью (уменьшение оборотов - красной).

Ошибки в ведомостях исправляются путем зачеркивания неправильного текста или суммы и написания над зачеркнутым правильного текста или суммы. Зачеркивают тонкой чертой так, чтобы можно было прочитать неправильную запись.

Всякое исправление ошибки в соответствующей ведомости должно быть оговорено надписью "Исправлено" с указанием даты и подтверждено подписью лица, отвечающего за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии.

Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (В-1)

Ведомость по форме N В-1 является регистром аналитического и синтетического учета наличия и движения основных средств (счет 01 "Основные средства"), а также расчета сумм амортизационных отчислений (счет 02 "Износ основных средств").

Данные по основным средствам записываются в ведомости позиционным способом по каждому объекту отдельно.

Ежемесячно при наличии движения основных средств подсчитываются суммы оборотов, и выводится остаток основных средств на 1-е число месяца, следующего за отчетным месяцем.

Перемещение основных средств внутри малого предприятия в ведомости не отражается.

Для контроля за суммами начисленной амортизации ускоренным методом и с начала эксплуатации основных средств по всем основным

средствам в ведомости предусмотрены соответствующие графы учета амортизации с нарастающим итогом.

Данные ведомости о суммах начисленных амортизационных отчислений используются для отражения операций по их движению в ведомостях по формам № В-3 и В-4.

При наличии у малого предприятия значительного количества объектов основных средств оно может вести их учет с использованием первичной формы № ОС-6 "Инвентарная карточка учета основных средств". На основании итоговых данных карточек учета движения основных средств (ОС-8) ведется сводный учет движения основных средств по счету 01 "Основные средства" в ведомости по форме № В-1.

Начисление амортизационных отчислений производится в этом случае в разработочной таблице № 6 или 7 журнально-ордерной формы счетоводства.

Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям (В-2)

Ведомость по форме № В-2 предназначена для аналитического и синтетического учета производственных запасов, готовой продукции и товаров, отражаемых на счетах 10 "Материалы" и 41 "Товары", а также сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям (счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям").

Ведомость открывается на месяц и ведется материально-ответственными лицами (или в бухгалтерии) отдельно по производственным запасам и товарам в разрезе всех видов ценностей независимо от того, имелось или нет движение за отчетный месяц тех или иных ценностей.

Стоимость ценностей определяется и отражается в ведомости исходя из затрат по цене приобретения, транспортных расходов, надбавок, указанных в расчетных документах поставщиков.

При наличии на предприятии двух и более материально-ответственных лиц, которыми ведется учет ценностей с применением ведомостей по форме № В-2, в бухгалтерии на основе указанных ведомостей составляется ведомость по форме № В-2 для сводного учета наличия и движения ценностей за месяц в целом по малому предприятию.

Данные об отпуске материалов и товаров в производство и продажу записываются из ведомости по форме № В-2 (или сводной) соответственно в ведомости по формам № В-3 "Учета затрат на производство" или № В-6 "Учета реализации".

Обособленно от товарно-материальных ценностей в ведомости отражаются отдельной строкой НДС, уплаченный (причитающийся к уплате) и относимый в дальнейшем на уменьшение платежей в бюджет.

Ведомость учета затрат на производство (В-3)

Ведомость по форме N В-3 применяется для аналитического и синтетического учета затрат по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг) и затрат по капитальным вложениям, учитываемых соответственно на счетах 20 "Основное производство" и 08 "Капитальные вложения" (для учета капитальных вложений открывается отдельная ведомость по форме N В-3).

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) организуется по производствам в разрезе выпускаемой продукции (работ, услуг).

Затраты по дебету счета 20 "Основное производство" собираются с кредита разных счетов на основании данных, содержащихся в других ведомостях (В-2, В-4, В-5 и др.), 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 и подсчета всех затрат (по графе 11) итоговая сумма затрат на управление может быть распределена по видам произведенной продукции или полностью списана на затраты реализованной продукции, работ и услуг. В первом случае делаются записи в графе 11-сторно по строке "Всего затрат на управление (накладные расходы)" и черным по строкам (объектам) учета затрат произведенной продукции (работ, услуг).

При списании затрат на реализованную продукцию (работы, услуги) они относятся в дебет счета 46 "Реализация" с отражением в графе 16 "Реализовано".

По определении затрат на законченную производством продукцию (работы, услуги) выявляется фактическая их себестоимость, которая списывается с кредита счета 20 "Основное производство" в дебет соответствующих счетов по направлениям использования продукции (работ, услуг) - на склад (счет 41 "Товары"), реализацию (счет 46 "Реализация") и другие.

Затраты, приходящиеся на незаконченную продукцию, числятся на счете 20 в разрезе производств (видов продукции) как незавершенное производство.

Остатки незавершенного производства на начало месяца показываются в ведомости согласно соответствующим данным ведомости по форме N В-3 за прошлый месяц, а остаток на конец месяца определяется по актам инвентаризации незавершенного производства или по учетным данным.

Ведомости учета денежных средств и фондов (В-4) и учета расчетов и прочих операций (В-5)

Ведомость по форме N В-4 применяется малым предприятием для учета денежных средств и фондов, учет которых ведется на следующих

бухгалтерских счетах: 02 "Износ основных средств", 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет", 80 "Прибыли и убытки", 85 "Уставный капитал" и 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Ведомость по форме N В-5 используется для учета операций на счетах бухгалтерского учета, подразделяющихся на субсчета и требующих учета нарастающим итогом остатков средств или задолженности по субсчетам и их видам: 55 "Прочие счета в банках", 58 "Финансовые вложения", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 68 "Расчеты с бюджетом", 69 "Расчеты по страхованию", 90 "Кредиты и другие заемные средства".

Прием и выдача денежных средств, оформление приходных и расходных документов, ведение кассовой книги, составление отчета о кассовых операциях осуществляется в общеустановленном порядке.

Записи в ведомость по учету денежных средств операций по расчетному счету и другим счетам в банке производятся на основании выписок банка и приложенных к ним документов. Совершение и оформление операций по расчетному счету производится в порядке, установленном соответствующими нормативными актами Центрального банка Российской Федерации.

Записи в ведомости по учету расчетов с подотчетными лицами и прочими дебиторами и кредиторами ведутся позиционным способом с выведением на конец месяца развернутого сальдо по задолженности малому предприятию - дебету счета и задолженности малого предприятия - кредиту счета по каждому дебитору и кредитору на основании данных первичных документов.

При использовании одного бланка ведомости для отражения операций, учитываемых на нескольких бухгалтерских счетах, на каждый из них в ведомости отводится необходимое количество строк и в графе "Основание" записывается его номер и наименование.

Далее по этой же графе записываются виды задолженности, дебиторы и кредиторы (например: счет 68 "Расчеты с бюджетом", ниже - подоходный налог с работников; налог на прибыль и т.д.), а затем позиционным способом против каждого дебитора и кредитора - сальдо и движение средств по ним за месяц.

По окончании месяца по каждому счету подсчитываются итоги оборотов по дебету и кредиту и выводится сальдо на первое число месяца следующего за отчетным.

Записи операций по счету 80 "Прибыли и убытки" (учитывая, что операции по использованию прибыли также отражаются на данном сче-

те) следует производить в следующем порядке: сальдо на начало отчетного месяца записывать развернуто, по кредиту счета - сумма прибыли, развернутая по видам, с начала года до отчетного месяца; по дебету - сумма использования прибыли, развернутая по направлениям, с начала года до отчетного месяца.

В таком же порядке записываются операции текущего месяца по образованию финансового результата - по дебету убытки от реализации и расходы от внереализационных операций, а по кредиту прибыль от реализации и доходы от внереализационных операций. В конце месяца делается запись "Итого" и подсчитывается общий финансовый результат за месяц.

После этого отражаются операции по их видам за месяц по использованию прибыли.

Ведомость учета реализации (В-6 оплата) и учета расчетов и прочих операций (В-6 отгрузка)

Малое предприятие в зависимости от применяемого порядка определения финансового результата для целей налогообложения использует для учета реализации (расчетов с покупателями) разные варианты ведомости по форме N В-6 - при определении результата:

при использовании метода начислений - по мере отгрузки (выполнения) покупателям (заказчикам) продукции (работ, услуг) и сдаче платежных документов в учреждение банка - форма N В-6 (отгрузка);

при использовании кассового метода - по мере оплаты расчетных документов покупателем (заказчиком) и поступлением средств на расчетный счет - форма N В-6 (оплата).

При отгрузке или отпуске продукции (работ, услуг) покупателю (заказчику) записи в ведомостях производятся позиционным способом по каждому счету (покупателю, виду продукции). В графах "Направлено в продажу продукции (работ, услуг) отчетного месяца" отражается себестоимость отгруженной (отпущенной) продукции (работ, услуг) с кредита счетов учета производственных запасов или затрат на производство и ее стоимости по отпускной цене согласно счету, предъявленному покупателю (заказчику).

Ведомость по форме N В-6 (отгрузка)

Учет расчетов с покупателями (дебиторской задолженности) - счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и учета реализации продукции (работ, услуг) - счет 46 "Реализация" в ведомости по форме N В-6 (отгрузка) совмещен.

Финансовый результат при использовании данной ведомости определяется как разница между данными граф "Направлено в продажу про-

дукции (работ, услуг) отчетного месяца - по отпускным ценам и фактической себестоимости".

Неоплаченная дебиторская задолженность числится в ведомости по отпускным ценам, а в ведомости (шахматной) по форме N В-9 учет расчетов ведется с использованием счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Ведомость по форме N В-6 (оплата)

Финансовый результат на малом предприятии, использующем данную ведомость, определяется как разница между данными граф "Оплачено по отпускной цене" и "Оплачено по фактической себестоимости".

В том случае, когда фактическая себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) подсчитывается не по каждому ее виду (счету), а в целом за месяц, она определяется как итог суммы фактической себестоимости остатка на начало месяца и отгруженных за текущий месяц за вычетом фактической себестоимости ценностей и услуг, не оплаченных на конец месяца.

Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг), не оплаченной на конец месяца, подсчитывается как произведение ее стоимости по отпускным ценам на процент, определенный как отношение суммы фактической себестоимости продукции (работ, услуг) на начало месяца и отгруженной за месяц к их стоимости по отпускным ценам.

По окончании месяца записи в ведомость (шахматную) по форме N В-9 производятся из данной ведомости только в части стоимости реализованной продукции (работ, услуг) из графы "Оплачено по отпускной цене" (кредит счета 46 "Реализация").

Выявленный финансовый результат в ведомости по форме N В-6 (оплата) в графе "Прибыль за месяц" используется для записи в ведомости по форме N В-4 операций по счету 80 "Прибыли и убытки".

Дебетовое сальдо по счету 46 "Реализация" (графа ведомости "Остаток на конец месяца") показывает остаток отгруженной продукции (работ, услуг), не оплаченной покупателями и заказчиками на конец месяца.

Ведомость учета расчетов с поставщиками (В-7)

Ведомость по форме N В-7 применяется для учета расчетов с поставщиками, учитываемых на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Ведомость открывается путем перенесения остатков задол-

женности предприятия в разрезе счетов поставщиков из ведомости за прошлый месяц.

В ведомость по кредиту 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.

По дебету отражаются операции по оплате счетов поставщиков и подрядчиков (кредит счетов: 51 "Расчетный счет", 55 "Специальные счета в банках" и другие).

Ведомость учета оплаты труда (В-8)

Ведомость по форме N В-8 предназначена для учета расчетов с работниками малого предприятия по оплате труда, учитываемых на счете 70 "Расчеты по оплате труда". В разделе ведомости "кредит (начислено)" отражаются начисленные работникам малого предприятия (состоящим и не состоящим в штате) суммы по оплате труда (включая премии) за выполненную работу, исчисленные исходя из принятых на предприятии систем и форм оплаты труда, надбавки, доплаты и другие выплаты, предусмотренные действующим законодательством. Оплата труда группируется в ведомости по категориям работников, объектам учета, видам производств.

Одновременно производится расчет всех удержаний из начисленных сумм по оплате труда работников в разделе "Дебет (удержано)" в соответствии с действующим законодательством (подходного налога, сумм выданных авансов, своевременно не возвращенных подотчетными лицами сумм, сумм по исполнительным листам в пользу различных предприятий и других лиц) и определяется сумма, подлежащая выдаче на руки работникам.

Ведомость является также платежным документом и предназначена для оформления выдачи заработной платы работникам малого предприятия.

При наличии не выданных работникам малого предприятия сумм по оплате труда (по истечении 3 рабочих дней со дня, установленного дня ее выплаты) в графе этой ведомости "Расписка в получении" делается запись: "Депонировано", и указанная сумма переносится по каждому работнику (записью позиционным способом) в ведомость следующего месяца в графу 4 "Остаток сумм на оплату труда на начало месяца".

При наличии у предприятия работников (в т.ч. не состоящих в штате малого предприятия) в количестве более 10 человек рекомендуется вести учет начисленных сумм оплаты труда и удержаний из нее в расчетных ведомостях по типовым формам N Т-49 "Расчетно-платежная ведомость" и Т-51 "Расчетная ведомость". В этом случае свод операций по счету 70 "Расчеты по оплате труда" производится в ведомости по форме N В-8 на основании данных типовых ведомостей.

В ведомости по форме N В-8 также определяются суммы отчислений на социальные нужды (органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, государственного фонда занятости и медицинского страхования и др.), в установленном порядке от сумм оплаты труда работников.

На основании данной ведомости обороты по кредиту счета 69 "Расчеты по страхованию" отражаются по графе "Кредит" ведомости N В-5 и по графе "Дебет" ведомости по форме N В-3 "Учет затрат на производство".

Ведомость (шахматная) (В-9)

Учет хозяйственных операций на малом предприятии, применяющем форму учета, основанную на использовании регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия, завершается по истечении месяца подсчетом итогов по оборотам в применяемых ведомостях и обязательным переносом их в ведомость (шахматную) по форме N В-9.

Ведомость по форме N В-9 является регистром синтетического учета и предназначена для обобщения данных текущего учета и взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета.

Ведомость открывается на каждый месяц и служит для записей данных по дебету и кредиту каждого счета в отдельности.

В ведомости по вертикали располагаются счета в порядке их возрастания, а по горизонтали - в порядке возрастающих номеров ведомостей.

Ведомость по форме N В-9 заполняется сначала путем переноса кредитовых оборотов из применяемых ведомостей (используются данные граф "Корреспондирующий счет") с разноской их в дебет соответствующих счетов.

По завершении разnosки подсчитывается сумма дебетового оборота по каждому счету, который должен быть равен дебетовому обороту, отраженному по данному счету в соответствующей ведомости.

Выявленные суммы по дебету каждого счета суммируются, и их общий итог должен быть равен общей сумме оборотов по кредиту счетов.

Дебетовые и кредитовые обороты по каждому применяемому счету переносятся в оборотную ведомость, в которой подсчитывается сальдо по каждому счету по состоянию на первое число следующего за отчетным месяца.

Малое предприятие составляет и представляет бухгалтерскую отчетность в порядке, предусмотренном Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н и Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность предприятия" (ПБУ 4/98).

В состав годовой бухгалтерской отчетности включается:

- а) Бухгалтерский баланс - форма N 1;
- б) Отчет о прибылях и убытках - форма N 2;
- в) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках:
 - Отчет о движении капитала - форма N 3;
 - Отчет о движении денежных средств - форма N 4;
 - Приложение к бухгалтерскому балансу - форма N 5;
 - пояснительная записка;

г) Отчет об использовании бюджетных ассигнований предприятием - форма N 2-2 (утверждена письмом Минфина России от 27 июня 1995 г. N 61) и Справка об остатках средств, полученных из федерального бюджета (утверждена письмом Минфина России от 9 сентября 1996 г. N 79). Данные формы представляют малые предприятия, получающие бюджетные ассигнования.

В случае установления Минфином России других форм отчетной информации о характере использования бюджетных средств, они также должны включаться в состав бухгалтерской отчетности.

В приведенном объеме представляют годовую бухгалтерскую отчетность малые предприятия, обязанные проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, в частности, постановлением Правительства Российской Федерации от 7 декабря 1994 г. N 1335 "Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке".

По-видимому, в тексте настоящего абзаца допущена опечатка. Номер упомянутого постановления следует читать: "N 1355"

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 19 июля 1998 г. N 34н, годовая бухгалтерская отчетность может представляться малым предприятием в сокращенном варианте.

Годовая бухгалтерская отчетность представляется в адреса и сроки в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете".

День представления малым предприятием бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

В формах бухгалтерской отчетности приводятся данные по предусмотренным в них показателям.

В случае не заполнения той или иной статьи (строки, графы) типовой формы бухгалтерской отчетности ввиду отсутствия у предприятия соответствующих активов, пассивов, операций эта статья (строка, графа) прочеркивается.

Если при составлении малым предприятием типовых форм бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении данного предприятия, а также финансовых результатах его деятельности, то в бухгалтерскую отчетность включаются соответствующие дополнительные показатели.

При этом малое предприятие имеет право представлять формы бухгалтерской отчетности на бланках, изготовленных самостоятельно. В этом случае малое предприятие должно соблюдать требования, предусмотренные Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность предприятия" (ПБУ 4/98). В представляемых формах бухгалтерской отчетности могут не приводиться статьи ввиду отсутствия у малого предприятия соответствующих активов, пассивов, хозяйственных операций, для раскрытия информации могут включаться дополнительные показатели. При этом должны быть сохранены коды строк по показателям, предусмотренным в типовых формах и сохраняемым малым предприятием при заполнении, а также итоговые показатели и коды строк разделов и групп статей бухгалтерского баланса.

При составлении бухгалтерской отчетности следует руководствоваться Инструкцией о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности и другими указаниями, утверждаемыми Министерством финансов Российской Федерации.

Приложение 5
к Типовым рекомендациям
по предприятию бухгалтерского
учета для субъектов малого
предпринимательства

Форма N В-4 по ОКУД 0720304

Ведомость учета денежных средств и фондов
за _____ 19__ г.
По счету(ам) N _____

Основание, операция, дата	Сальдо средств		Оборот по дебету счетов					Оборот по кредиту в дебет счетов				
	Дебет	Кредит					Итого					Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Приложение 7
к Типовым рекомендациям
по предприятию бухгалтерского
учета для субъектов малого
предпринимательства
Форма № В-6 (оплата) по ОКУД 0720306

Ведомость учета реализации
за _____ 19__ г.

№ п/п	Номер счета	Плательщик наименование продукции (работ, услуг)	Остаток на начало месяца		Дебет счета 46 Направлено в продажу продукции (работ, услуг) отчетного месяца				Кредит счета 46 (оплачено)				Прибыль за месяц (дебет счета 46, кредит счета 80)	Остаток на конец месяца		
			По фактической себестоимости (дебет счета 46))	По отпускным ценам	По фактической себестоимости с кредита счетов				По отпускным ценам (справочно но)	Дата	По фактической себестоимости (справочно) (дебет счета 46)	По отпускной цене (кредит счета 46)		Корреспондирующий счет	По фактической себестоимости (дебет счета 46)	По отпускным ценам
					6	7	8	9								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17

Приложение 10
к Типовым рекомендациям
по предприятию бухгалтерского
учета для субъектов малого
предпринимательства

Форма N В-8 по ОКУД 0720308

Ведомость учета оплаты труда
за _____ 19__ г.

№ п/п	Ф.И.О.	Должность	Остаток зарплаты на начало месяца	Кредит (начислено) счета 70					Итого по кре- диту счета 70	Дебет (удержано) счета 70				К выдаче	Расписка в полу- чении	Отчисления на со- циальное страхо- вание	
				в дебет счетов						с кредита счетов							Итого по дебе- ту счета 70
				5	6	7	8	9		11	12	13	14				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

6. Для оценки уровня знаний по дисциплине «Теория бухгалтерского учета» выполните следующие тесты

1. Виды хозяйственного учета:
 - А. Управленческий, финансовый, статистический
 - Б. Управленческий, статистический, бухгалтерский
 - В. Оперативный, статистический, бухгалтерский
2. Измерители, применяемые в хозяйственном учете:
 - А. Денежные, натуральные
 - Б. Натуральные, трудовые, денежные
 - В. Натуральные, стоимостные
3. Основные процессы, выделяемые в кругообороте средств предприятия:
 - А. Приобретение материальных ценностей, освоение новых видов продукции, реализация продукции
 - Б. Заготовление, производство, реализация продукции
 - В. Подготовка производства, выпуск и реализация продукции
4. Каждый свершившийся факт хозяйственной деятельности, оформленный документально, это:
 - А. Хозяйственный процесс
 - Б. Хозяйственная операция
 - В. Совокупность хозяйственных операций
5. Предметом бухгалтерского учета является:
 - А. Имущество предприятия и инвестиционная деятельность предприятия
 - Б. Финансово-хозяйственная деятельность предприятия
 - В. Научно-техническая деятельность предприятия
6. Задачи бухгалтерского учета:
 - А. Формирование полной и достоверной информации о результатах деятельности предприятия
 - Б. Контроль за наличием и движением материальных ценностей
 - В. Отражение в учете хозяйственных процессов; обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием трудовых, материальных и финансовых ресурсов; формирование полной и достоверной информации о хозяйственной деятельности и ее результатах
7. Относятся ли к хозяйственным средствам предприятия нематериальные активы?
 - А. Нет
 - Б. Да
 - В. Да, если это закреплено в учетной политике

8. Источники собственных средств предприятия:
- А. Уставный капитал, средства на расчетном и валютном счетах
 - Б. Уставный капитал, прибыль, фонды специального назначения
 - В. Уставный капитал, прибыль, расчеты с бюджетом
9. Хозяйственные средства предприятия отражаются:
- А. В активе баланса
 - Б. В пассиве баланса
 - В. В балансе не отражаются
10. Учитывается ли готовая продукция в составе оборотных средств предприятия?
- А. Да
 - Б. Нет
 - В. А или Б, в зависимости от принятой учетной политики
11. Набор приемов, средств, с помощью которых ведется бухгалтерский учет, называется?
- А. Предметом бухгалтерского учета
 - Б. Объектом бухгалтерского учета
 - В. Методом бухгалтерского учета
12. Имущество предприятия, приобретенное за плату, оценивается:
- А. По рыночной стоимости
 - Б. В сумме фактических затрат, связанных с приобретением
 - В. По стоимости приобретения по счету поставщика
13. Счета по отношению к балансу делятся на:
- А. Активные, пассивные, регулирующие
 - Б. Активные, фондовые, забалансовые
 - В. Активные, пассивные, забалансовые
14. Используется принцип двойной записи для отражения операций на забалансовых счетах?
- А. Нет
 - Б. Да
 - В. Да, если это отражено в учетной политике
15. Сальдо конечное по пассивному счету определяется по формуле:
- А. $S_k = C_o + O_{bk} - O_{bd}$
 - Б. Пассивные счета сальдо не имеют
 - В. $S_k = C_o + O_{bd} - O_{bk}$
16. В балансе основные средства отражаются :
- А. По первоначальной стоимости
 - Б. По остаточной стоимости
 - В. Основные средства в балансе не отражаются

17. Бухгалтерская проводка это:
- А. Отражение в учете поступления или выбытия материальных ценностей
 - Б. Кодировка хозяйственной операции с использованием принципа двойной записи
 - В. Отражение в учете расчетов с поставщиками, заказчиками, с использованием принципа двойной записи
18. Какая хозяйственная операция не изменяет итога баланса?
- А. Начисление заработной платы рабочим
 - Б. Погашение задолженности перед бюджетом
 - В. Сдача готовой продукции на склад
19. Учет на синтетических счетах ведется с использованием:
- А. Натуральных измерителей
 - Б. Денежных измерителей
 - В. А + Б
20. Упорядоченная таблица счетов, при помощи которой ведется бух.учет называется:
- А. Бухгалтерский баланс
 - Б. План счетов бухгалтерского учета
 - В. Оборотная ведомость
21. Совокупность учетных регистров, отражающих хозяйственные операции в определенной последовательности, это:
- А. Бухгалтерский баланс
 - Б. Бухгалтерская отчетность
 - В. Форма бухгалтерского учета

О Т В Е Т Ы

1	2	3	4	5	6	7
В	Б	Б	Б	Б	В	Б

8	9	10	11	12	13	14
Б	А	А	В	Б	В	А

15	16	17	18	19	20	21
А	Б	Б	В	Б	Б	В