Федеральное агентство по образованию

ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ СИСТЕМ УПРАВЛЕНИЯ И РАДИОЭЛЕКТРОНИКИ (ТУСУР)

Кафедра экономики

С.В. Черемисина

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учебное пособие

2006

Корректор: Осипова Е.А.

Черемисина С.В.
Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. — Томск: Томский межвузовский центр дистанционного образования, 2006. — 166 с.

Учебное пособие «Теория бухгалтерского учета» содержит основные понятия и принципы бухгалтерского учета. Раскрыты предмет и метод бухгалтерского учета и основные элементы метода учета. Рассмотрены концепция бухгалтерского учета и его реформирование на современном этапе. Представлена учетная политика организации. Завершается пособие темами «Баланс предприятий и организаций» и «Бухгалтерская отчетность».

© Черемисина С.В., 2006
© Томский межвузовский центр
дистанционного образования, 2006

СОДЕРЖАНИЕ

1 Бухгалтерский учет: понятия, объекты учета, принципы, основные задачи и организация.....6
1.1 Управление: сущность и функции. Учет и контроль как функция управления 6
1.2 Понятие бухгалтерского учета 9
1.3 Пользователи бухгалтерской информации 13
1.4 Принципы бухгалтерского учета (допущения и требования) 15
1.4.1 Допущения бухгалтерского учета..... 15
1.4.2 Требования бухгалтерского учета 17
1.5 Задачи и организация бухгалтерского учета 19

2 Реформирование бухгалтерского учета в России..... 22
2.1 Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России..... 22
2.1.1 Необходимость и цели реформирования бухгалтерского учета..... 22
2.1.2 Общие положения..... 22
2.2 Программа реформирования бухгалтерского учета в России..... 33
2.2.1 Цель и задачи перехода на международные стандарты финансовой отчетности 33
2.2.2 Основные направления реформы 34
2.3 Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.... 36
2.3.1 Необходимость дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности..... 36
2.3.2 Цель и основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности 36
2.3.3 Этапы развития бухгалтерского учета и отчетности в среднесрочной перспективе 41
2.4 Профессиональный бухгалтер и его статус 42
2.4.1 Роль бухгалтера в условиях рыночной экономики..... 42
2.4.2 Этический кодекс профессионального бухгалтера 45
2.4.3 Институт профессиональных бухгалтеров России и его роль в реформировании бухгалтерского учета..... 49

3 Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России 54

4 Предмет и метод бухгалтерского учета 59
4.1 Предмет бухгалтерского учета 59
4.2 Метод бухгалтерского учета 62

5 Счета бухгалтерского учета 68
5.1 Понятие и характеристика счетов 68
5.2 План счетов бухгалтерского учета 68
5.3 Классификация бухгалтерских счетов 73
5.3.1 Классификация бухгалтерских счетов по экономическому содержанию 74
5.3.2 Классификация счетов по структуре и назначению 76
5.3.3 Классификация счетов по объектам отражения хозяйственной деятельности 78
5.3.4 Классификация счетов по степени детализации показателей 79
5.4 Оборотные ведомости 81
5.5 Двойная запись в бухгалтерском учете 82

6 Учетная политика организации 86
6.1 Общие правила формирования учетной политики 86
6.2 Требования к учетной политике 87
6.3 Раскрытие учетной политики 89
6.4 Изменения учетной политики 90
6.5 Дополнения в учетную политику 92
6.6 Содержание учетной политики по бухгалтерскому учету .. 92

7 Документирование хозяйственных операций 95
7.1 Первичные учетные документы 95
7.2 Регистры бухгалтерского учета 102
7.3 Исправление ошибочных бухгалтерских записей 105
7.4 Порядок организации документооборота 106
7.5 Порядок и сроки хранения документов бухгалтерского учета 108

8 Инвентаризация имущества и обязательств 111
8.1 Цели и содержание инвентаризации 111
8.2 Порядок и сроки инвентаризации 113
8.3 Инвентаризационная комиссия 117

8.4 Составление инвентаризационных описей 118
8.5 Оформление результатов инвентаризации..... 121

9 Баланс предприятий и организаций 124
9.1 Основа построения баланса 124
9.2 Классификация бухгалтерских балансов 124
9.3 Структура баланса 126
9.4 Составление баланса..... 129
9.5 Характеристика изменений в балансе 132

10 Бухгалтерская отчетность 139
10.1 Представление бухгалтерской отчетности..... 144

11 Контрольная работа № 1..... 147

1 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ПОНЯТИЯ, ОБЪЕКТЫ УЧЕТА, ПРИНЦИПЫ, ОСНОВНЫЕ ЗАДАЧИ И ОРГАНИЗАЦИЯ

1.1 Управление: сущность и функции. Учет и контроль как функция управления

Экономическую систему можно представить в виде укрупненной структуры управления, включающей *орган (субъект) управления и объект управления*, объединенные каналами прямой и обратной информационной связи, а также внешнюю среду (рис. 1.1). Орган управления можно назвать управляющей подсистемой, а объект — управляемой.

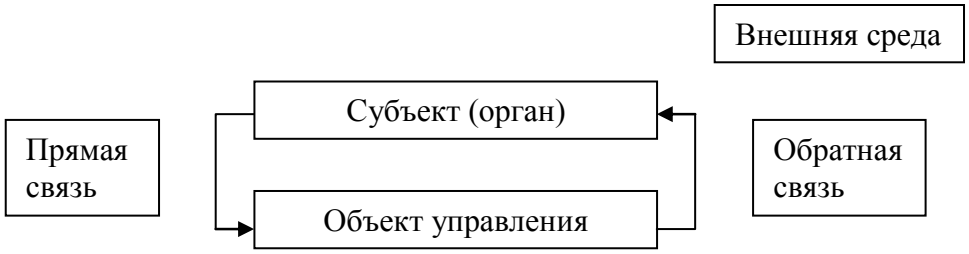

Рис. 1.1 — Структура системы управления

В средних и крупных организациях орган управления представлен функциональными службами: планирования, финансовой, финансового и управленческого учета, организации труда и заработной платы, маркетинга и др.

Решения, вырабатываемые должностными лицами органа управления, по каналам прямой связи передаются к объекту для выполнения. По каналам обратной связи к субъекту направляются сведения о состоянии управляемой подсистемы. Эти сведения, называемые первичной учетной информацией, обобщаются в органе управления и используются для принятия новых управленческих решений.

Таким образом, учет является неотъемлемой функцией в системе управления экономическими системами.

Представление о взаимосвязях управленческих функций и месте учета в управлении дает рис. 1.2.

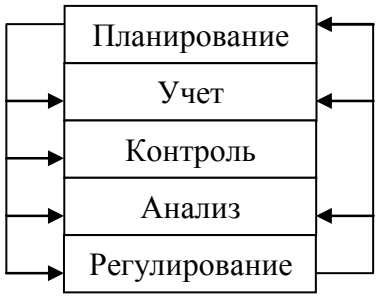

Рис. 1.2 — Учет в системе управления

- Планированием задается цель хозяйственной деятельности и реализуется функция прямой связи.
- Измерение и регистрация хозяйственных фактов в учете, формирование обобщающих показателей хозяйственной деятельности обеспечивают функцию обратной связи.
- При анализе хозяйственной деятельности фактические показатели сравниваются с планируемыми, нормативными значениями и другими информационными базами.
- Данные экономического анализа передаются в блок регулирования и используются для поддержки управленческих решений.
- Работники управления принимают решения, связанные с текущей экономической деятельностью.

Учет — наиболее информационноемкая функция управления организацией. Учетная информация воспринимается как достоверная и имеющая статус официальной.

В функционировании объекта управления в экономических системах можно выделить **три вида процессов:**

1) технико-экономические (производственно-хозяйственные);

2) финансово-экономические (финансовые);

3) социально- и психолого-экономические.

Состав и взаимосвязи элементов технико-экономических процессов представлены на рис. 1.3.

Для управления производственно-хозяйственной деятельностью необходима детальная учетная информация о названных выше элементах.



Рис. 1.3 — Состав и взаимосвязи элементов технико-экономических процессов

Обращение ресурсов и продуктов труда сопровождается движением финансовых ресурсов и формированием финансовых результатов. Состав и взаимосвязи элементов *финансово-экономических процессов* изображены на рис. 1.4.

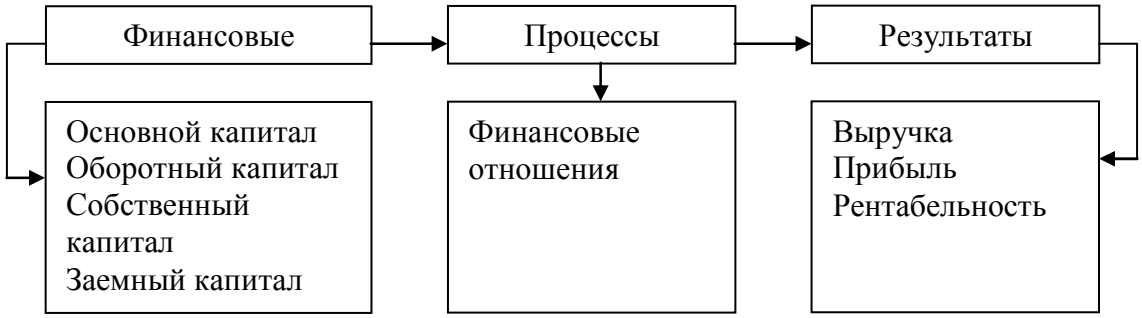

Рис. 1.4 — Состав и взаимосвязи элементов финансово-экономических процессов

Финансовые ресурсы:

- **по видам и назначению** представлены основным и оборотным капиталом, объекты которых принято называть имуществом;
- **по источникам формирования** финансовые ресурсы подразделяются на собственный и заемный капитал.

К *финансовым результатам* относятся прибыль (убытки) и рентабельность, формированию которых предшествует получение доходов (выручки от реализации продукции, работ, услуг).

Финансовые отношения отражаются в расчетах хозяйствующего субъекта с партнерами: поставщиками, покупателями, банками и другими кредитными учреждениями, инвестиционны-

ми институтами, страховыми, трастовыми компаниями и другими организациями. Процессы в финансово-экономических системах связаны также с формированием доходов и расходов, затрат, себестоимости.

Наряду с технико- и финансово-экономическими аспектами хозяйственная деятельность характеризуется также *социально-психологическими процессами*, отношениями между людьми по поводу производства, распределения, обмена и потребления продуктов труда. Производственные и финансовые результаты зависят от целей и интересов участников хозяйственных процессов, отношений между социальными группами.

Результатом учета является учетно-экономическая информация о движении хозяйственных средств и процессов, их состоянии и параметрах. На основе учетной информации осуществляется контроль на всех стадиях технико-экономических и финансово-экономических процессов: над использованием различного вида ресурсов: материальных, трудовых, финансовых, т.е. определение того, насколько действия соответствуют плану.

Контроль может осуществляться по следующим направлениям:

- обеспечение сохранности собственности предприятия;
- использование основных средств, амортизационных отчислений;
- выполнение планов по объемам выпущенной и реализуемой продукции;
- рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- формирование полной себестоимости реализованной продукции; деятельность различных подразделений предприятия: цехов, производств, участков;
- формирование и использование прибыли и др.

1.2 Понятие бухгалтерского учета

В законе о «Бухгалтерском учете» дано определение:

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денеж-

ном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Упорядоченная система означает существование заданного порядка накопления и систематизации информации из первичных документов в учетных регистрах. Эта система задана в интересах управления хозяйственными процессами. Функционирующие элементы учета должны быть связаны между собой и взаимообусловливать друг друга. Эта взаимосвязь в бухгалтерском учете осуществляется согласно правилам двойной записи, суть которой сводится к тому, что каждый факт хозяйственной жизни должен быть отражен в одинаковой сумме непременно по дебету одного и кредиту другого счета.

Обобщение информации в денежном выражении. В системе бухгалтерского учета необходимая для его ведения информация собирается, регистрируется и обобщается в денежном выражении. Однако это не следует понимать в том смысле, что если какой-то объект учитывается только в натуральном измерении, то он не входит в сферу бухгалтерского учета, ибо денежный измеритель почти всегда производен от натурального.

Сплошной, непрерывный и документальный учет. Сплошной учет должен обеспечивать полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

Непрерывность и документированность учета обеспечиваются осуществлением его процедуры, согласно которой в бухгалтерском учете должны фиксироваться все факты хозяйственной жизни, т.е. ситуации, действия или события, изменяющие состав средств предприятия и/или их источников. Это означает, что ни один факт хозяйственной жизни не может оказаться для бухгалтера истинным или действенным, если он не зарегистрирован в первичном документе.

Объекты бухгалтерского учета

Имущество. Статья 48 Гражданского кодекса РФ определяет юридическое лицо как организацию, «которая имеет в собст-

венности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом»… Таким образом, в качестве решающего признака конструкции юридического лица Кодекс выделяет имущественную обособленность. При этом под обособленным имуществом подразумевается имущество в его широком значении, включающем вещи, права на вещи и обязанности по поводу вещей. Эта норма ГК РФ предполагает, что имущество юридического лица обособляется от имущества его учредителей.

Само понятие «имущество» определяется ст. 128 ГК РФ «Виды объектов гражданских прав». Статья гласит: «К объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага».

В рамках бухгалтерской терминологии понятие «имущество» можно определить **как совокупность оборотных и внеоборотных активов организации**.

К **внеоборотным** относятся активы, полезные свойства которых ожидается использовать в течение периода свыше одного года или обычного операционного цикла, если он превышает один год. К таким активам относятся основные средства, земельные участки, объекты природопользования, нематериальные активы.

Под **оборотными активами** понимаются денежные средства и иные активы, в отношении которых можно предполагать, что они будут превращены в денежные средства, или проданы, или потреблены в течение одного года или обычного операционного цикла, если он превышает один год. К оборотным активам относятся денежные средства, ценные бумаги, дебиторская задолженность, запасы товаров, материалов, сырья, готовой продукции, незавершенное производство.

Обязательства. В существующих комментариях Закона «О бухгалтерском учете» понятие «обязательство», как правило, определяется исключительно с гражданско-правовой точки зрения. Вместе с тем отражению в бухгалтерском учете помимо обязательств, вытекающих из отношений, регулируемых гражданским

правом, подлежат обязательства, регулируемые трудовым и налоговым законодательством.

В *гражданском праве* понятие «обязательство» определяется ст. 307 ГК РФ «Понятие обязательства и основания его возникновения». Согласно этой статье ГК «в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п. либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности».

В *трудовом праве* обязательства, подлежащие отражению в бухгалтерском учете, возникают из трудового договора.

В *налоговом праве* в соответствии со ст. 44 Налогового кодекса РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется или прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах. Обязанность по уплате конкретного налога возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Таким образом, обязательства включают в себя две основных составляющих:

1) кредиторскую задолженность;

2) привлеченные средства и инвестиции, внесенные собственником.

Следовательно, в Законе терминами «имущество» и «обязательства» обозначаются традиционно две выделяемые группы объектов бухгалтерского учета:

1) хозяйственные средства предприятия (его активы);

2) источники образования хозяйственных средств (его пассивы).

Объекты бухгалтерского учета: «имущество», «хозяйственные средства» и «активы» являются синонимами и обозначают один объект. Аналогично и термины: «обязательства», «источники хозяйственных средств» и «пассивы» также обозначают один и тот же объект бухгалтерского учета.

Хозяйственные операции. Под хозяйственной операцией следует понимать факт хозяйственной жизни, меняющий или подтверждающий структуру и/или объем актива и/или пассива баланса. Факты, меняющие структуру баланса, рассматриваются или как действия, или как события.

Под действиями понимают целенаправленные факты хозяйственной жизни (купили товары, продали товары, начислили заработную плату и т.д.), под событиями — неожиданные, не предполагаемые факты (потери от стихийных бедствий, вследствие растрат и хищений и т.п.). Факты состояния — это факты, подтверждающие факты хозяйственной жизни, констатирующие наличие актива и/или пассива или группы активов или пассивов организации на определенный момент. Так, определение сальдо по счету есть фиксация в учете факта состояния.

Завершая рассмотрение объектов бухгалтерского учета, необходимо отметить, что рассматриваемые объекты находятся в определенном равновесии, которое называется **балансом** предприятия.

Баланс предприятия — это равенство:

1. Активы = Пассивы.
2. Хозяйственные средства = Источники хозяйственных средств.
3. Имущество = Обязательства.

1.3 Пользователи бухгалтерской информации

В соответствии с задачами бухгалтерского учета рассмотрим основных пользователей учетной информации, так как приоритетным направлением использования информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, является удовлетворение потребностей определенного круга заинтересованных лиц.

Пользователей бухгалтерской информации можно разделить на две группы:

1) внутренние, к которым относятся управляющие всех уровней;

2) внешние, которым необходима информация для принятия решений в отношении этой организации.

К **внутренним пользователям** относятся: руководители, учредители, участники и собственники имущества предприятия, т.е. управляющие всех уровней, а также бухгалтерия, финансовый и экономический отделы и другие службы предприятия. Каждый из них использует информацию, исходя из своих интересов (например, руководителю важно знать реальную оценку деятельности предприятия и его финансового состояния).

Группу внешних пользователей представляют собственники: акционеры, учредители, для которых важно знать уровень эффективности своих вкладов, размер дивидендов и перспективы развития предприятия. К внешним пользователям информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, относятся также инвесторы, кредиторы, поставщики, государственные органы в лице налоговой службы, органов статистики и др.

Инвесторы нуждаются в информации, на основе которой можно сделать вывод о целесообразности вложения своих средств (капитала) в предприятие. Так как инвестирование капитала сопровождается определенной долей риска, необходима информация о способности предприятия увеличивать стоимость акций (окупаемость вложенных средств).

Работников организации интересуют обязательства работодателя и гарантии их выполнения в соответствии с трудовым договором: своевременная выплата заработной платы, получение социальных гарантий, уверенность в стабильности рабочих мест и т.п.

Кредиторы предполагают своевременную выплату кредитов, займов, в том числе причитающихся процентов.

Поставщикам необходима информация о платежеспособности партнеров.

Покупателей интересуют подробные сведения об условиях поставок продукции, товаров.

Государственным органам требуется информация о налоговых платежах, соблюдении законодательства в области бухгалтерского учета и т.п.

1.4 Принципы бухгалтерского учета (допущения и требования)

Принципы (допущения и требования) официально включены в нормативный документ — Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное приказом МФ РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н.

Системой общепринятых принципов бухгалтерского учета США является система GAAP, которая наиболее часто используется на международных рынках капитала.

Рассмотрим содержание этих принципов.

1.4.1 Допущения бухгалтерского учета

- **Имущественная обособленность**

Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций. Иными словами, организация, в которой ведется бухгалтерский учет, юридически самостоятельна по отношению к своему (своим) собственнику (собственникам), т.е. фирма как юридическое лицо суверенна по отношению к своему собственнику. Собственность фирмы не есть собственность ее хозяина, а собственность хозяина не есть собственность организации.

- **Непрерывность деятельности**

Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. По стандартам GAAP этот принцип практикуется как принцип действующего предприятия.

- **Последовательность учетной политики**

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому, т.е. однажды выбранные администрацией учетные приемы должны последова-

тельно применяться из года в год. Использование иных приемов возможно только в случае существенных изменений условий, в которых функционирует предприятие. В международной практике этот принцип определяется как принцип неизменности.

- **Временная определенность фактов хозяйственной жизни (принцип начисления)**

Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

В бухгалтерском учете всегда проводят различия между моментом перехода права собственности и моментом поступления платежа. Доходы обеспечиваются не деньгами, а правом их требования; расходы возникают не тогда, когда платишь, а тогда, когда возникло обязательство их уплатить.

- **Принцип существенности (значимости)**

Бухгалтерская информация признается существенной или значимой, если она может повлиять на принятие экономических решений пользователями. Следовательно, существенным считается судьбоносный для хозяйствующего субъекта факт, иначе говоря, факт, резко влияющий на его финансовое состояние, приближающий (отдаляющий) его банкротство, означающий изменение его статуса в ближайшей перспективе.

Определение критерия существенности дано в ПБУ 1/98: «Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. При этом существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов. Организация может принять решение о применении для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенной информации критерия, отличного от вышеназванного».

В американской практике в качестве существенных фактов часто рассматриваются суммы, составляющие не мене 5–10% доходов или активов. Суммы, которые можно считать существенными, безусловно, зависят от размера организации. Одна и та же сумма может оказаться критической для мелкой фирмы и незаметной для крупного предприятия.

- **Принцип объективности**

Согласно этому принципу каждый хозяйственный факт регистрируется в бухгалтерском учете только в том случае, если есть документальное подтверждение его совершения; только тогда бухгалтерская информация может считаться объективной.

- **Принцип периодичности**

Согласно данному принципу жизненный цикл действующего предприятия разбивается на условные отрезки времени: месяц, квартал, полугодие, 9 мес., год (см. принцип последовательности).

Международными стандартами учета допускается использование периодов учета различной продолжительности. Однако общепринятым является период в один календарный год.

- **Принцип стоимостной оценки**

В бухгалтерском учете регистрируются только те факты хозяйственной деятельности предприятия, которым можно дать денежную оценку. Преимущество подобного учета состоит в том, что именно с помощью денежного измерителя можно оценить неоднородные факты (объекты) экономической деятельности предприятия. Все показатели бухгалтерской отчетности представляются только в денежном измерителе.

1.4.2 Требования бухгалтерского учета

- **Полнота отражения бухгалтерской информации**

Смысл официального требования сводится к тому, что учетная политика «должна обеспечивать полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности». Например, заключение любого хозяйственного договора несомненно

является фактом хозяйственной деятельности, но этот и подобные факты заключения договоров согласно действующим нормативным документам в бухгалтерском учете не фиксируются.

Под полнотой отражения информации следует понимать только учет тех фактов, которые согласно принятой бухгалтерской практике подлежат отражению.

- **Своевременность отражения фактов хозяйственной жизни**

Между совершением (возникновением) факта хозяйственной жизни и моментом регистрации проходит определенное время (лаг). Этот принцип предполагает, что величина этого лага должна быть, по возможности, разумно минимальной.

При этом бухгалтеры обязаны фиксировать все факты хозяйственной жизни, т.е. ситуации, действия или события, изменяющие состав средств предприятия и/или их источников. Для бухгалтерского учета это означает, что ни один факт хозяйственной жизни не может оказаться истинным или действительным, если он не зарегистрирован в первичном документе, и только первичный документ служит достаточным основанием того, «почему именно дело обстоит так, а не иначе», причем регистрация фактов влечет за собой последующую регистрацию документов.

Исполнение требования своевременности означает фиксацию данных о фактах хозяйственной жизни в учете по мере поступления в бухгалтерию первичных документов, данные факты оформляющих.

- **Приоритет содержания над формой (Отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания этих фактов и условий хозяйствования)**

Самый простой и парадоксальный пример звучит так: куплена коробка скрепок, затрачен 1 р. 20 к. Согласно формальным правилам этих скрепок должно хватить на год. Следовательно, бухгалтер должен был бы по окончании каждого месяца включать в текущие расходы этого месяца 10 к. Но в данном случае это слишком ничтожные суммы, требующие дополнительной ра-

боты, не влияющие на реальное значение финансовых результатов. Поэтому бухгалтер относит сразу всю сумму на текущие расходы того месяца, когда эти скрепки были куплены.

- **Непротиворечивость (Тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца)**

В бухгалтерском учете информация обобщается на уровне аналитического и синтетического учета. В первом случае речь идет о таких учетных объектах, как фабрика А, завод Б, фирма В и т.д.; масло, крупа, морковь и т.д.; сотрудники: С.С. Смирнов, А.П. Петров, К.М. Ковалев и т.д., и т.п. Во втором случае речь идет об обобщающих категориях: расчеты с поставщиками и заказчиками, товары, расчеты с персоналом по заработной плате и т.д.

Совершенно очевидно, что обороты и остатки по каждой синтетической группе должны быть равны итогам аналитических группировок, открытых к данной синтетической категории.

- **Рациональность ведения бухгалтерского учета**

Рациональность предполагает, что затраты на ведение бухгалтерского учета не должны превышать пользы от использования его данных.

Для того чтобы бухгалтерские данные превратились в информацию, т.е. в сведения, на основе которых можно принимать действенные управленческие решения, она должна быть интерпретирована (понята). При этом информация должна быть истолкована так, чтобы можно было принять действенное управленческое решение. Интерпретация предполагает прочтение данных учета пользователем по его правилам и согласно его целям.

1.5 Задачи и организация бухгалтерского учета

Задачи бухгалтерского учета, организация бухгалтерского учета и метод бухгалтерского учета нашли отражение в Законе о бухгалтерском учете 129 ФЗ от 21 ноября 1996 г (гл. I ст. 1—7).

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Организация бухгалтерского учета в организациях:

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

2. **Руководители организаций** могут в зависимости от объема учетной работы:

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

б) ввести в штат должность бухгалтера;

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

г) вести бухгалтерский учет лично.

3. Принятая организацией **учетная политика утверждается приказом** или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета.

4. Принятая **организацией учетная политика применяется последовательно из года в год.** Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

5. **Ответственность главного бухгалтера:**

а) Главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации.

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

в) Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

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

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

г) В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

Контрольные вопросы

1. Каковы роль и место учета в системе управления?
2. Дайте определение бухгалтерскому учету. Что означает взаимосвязанная регистрация хозяйственных фактов?
3. Каковы важнейшие объекты бухгалтерского учета?
4. Какие интересы и цели преследуют различные группы пользователей бухгалтерской отчетности?
5. Назовите основополагающие принципы бухгалтерского учета.
6. Какие требования предъявляются к бухгалтерскому учету?
7. Виды бухгалтерского учета, их содержание.
8. Назовите основные отличия финансового и управленческого учета.
9. Налоговый учет: основные понятия.

2 РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

2.1 Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России

2.1.1 Необходимость и цели реформирования бухгалтерского учета

Концепция бухгалтерского учета, существовавшая в условиях централизованно планируемой экономики, была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой. Главным потребителем информации, формирующейся в бухгалтерском учете, выступало государство в лице отраслевых министерств и ведомств, планирующих, статистических и финансовых органов. Действовавшая система государственного финансового контроля решала задачи выявления отклонений от предписанных моделей хозяйственного поведения хозяйствующих субъектов.

Изменение системы общественных отношений, а также **гражданско-правовой среды** предопределяет необходимость адекватной трансформации концепции бухгалтерского учета. Новая концепция бухгалтерского учета и разрабатываемые на ее основе правила и нормы постановки и ведения бухгалтерского учета хозяйствующими субъектами, равно как контроля за достоверностью и надежностью финансовой информации, должны создать элементы рыночной инфраструктуры, обеспечивающей благоприятный климат для частного инвестирования, в том числе иностранных инвестиций.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России была разработана Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 года.

2.1.2 Общие положения

I. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (в дальнейшем — Концепция) определяет основы по-

строения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране. Она основывается на последних достижениях науки и практики, ориентируется на модель рыночной экономики, использует опыт стран с развитой рыночной экономикой, отвечает международно признанным стандартам финансовой отчетности.

II. Концепция является основой построения системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, но не заменяет никакие нормативные акты по бухгалтерскому учету.

Если какое-либо положение Концепции противоречит положению законодательного или нормативного акта по бухгалтерскому учету, то исполнению подлежит положение законодательного или нормативного акта.

III. Концепция определяет следующие основные положения бухгалтерского учета:

1. Цель бухгалтерского учета.

2. Основы организации бухгалтерского учета.

3. Содержание информации, формируемой в бухгалтерском учете.

4. Требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете.

5. Состав информации, формируемой в бухгалтерском учете для заинтересованных пользователей.

6. Критерии признания имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов.

7. Оценка имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов.

Рассмотрим названные положения Концепции.

1. Цель бухгалтерского учета

В системе бухгалтерского учета организации формируется информация для внешних и внутренних пользователей.

Для внешних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации.

Заинтересованные пользователи информации, формирующейся в бухгалтерском учете, это лица, имеющие какие-либо

потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучать эту информацию.

Заинтересованными пользователями могут быть реальные и потенциальные инвесторы, работники, заимодавцы, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти и общественность в целом.

Заинтересованные пользователи преследуют следующие основные **интересы в информации**, формирующейся в бухгалтерском учете:

1) инвесторы и их представители заинтересованы в информации: о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных ими инвестиций; о возможности и целесообразности распоряжаться инвестициями; о способности организации выплачивать дивиденд;

2) работники и их представители заинтересованы в информации: о стабильности и прибыльности работодателей; способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест;

3) заимодавцы заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли своевременно погашены предоставленные ими организации займы и выплачены соответствующие проценты;

4) поставщики и подрядчики заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы;

5) покупатели и заказчики заинтересованы в информации о продолжении деятельности организации;

6) органы власти заинтересованы в информации для осуществления возложенных на них функций: по распределению ресурсов; регулированию народного хозяйства; разработке и реализации общегосударственной политики; ведению статистического наблюдения;

7) общественность в целом заинтересована в информации о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях.

Для внутренних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной руководству для

принятия управленческих решений. При этом имеется в виду, что информация для внешних пользователей формируется в том числе на основе информации для внутренних пользователей, относящейся к финансовому положению организации, финансовым результатам ее деятельности, изменениям в ее финансовом положении.

2. Основы организации бухгалтерского учета

Для реализации цели, описанной выше, при организации бухгалтерского учета предполагается, что:

- имущество и обязательства организации учитываются обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации (допущение имущественной обособленности организации);
- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности организации);
- выбранная организацией учетная политика применяется последовательно — от одного отчетного года к другому, в рамках одной организации, а также группой взаимосвязанных организаций (допущение последовательности применения учетной политики);
- факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

При формировании информации в бухгалтерском учете **интересы налоговой системы** рассматриваются в качестве одних из многих интересов, определяющих содержание и представление этой информации. В отношении этих интересов задача бухгалтерского учета ограничивается лишь подготовкой данных о деятельности организации, на основе которых и из которых возможно сформировать показатели, необходимые для осуществления налогообложения.

Формирование информации, удовлетворяющей потребности заинтересованных пользователей, обеспечивает руководство организации. Оно несет ответственность за эту информацию и предоставление ее заинтересованным пользователям.

3. Содержание информации, формируемой в бухгалтерском учете

Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете формируется информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Финансовое положение организации определяется существующими в ее распоряжении ресурсами, структурой источников этих ресурсов, ликвидностью и платежеспособностью организации, а также ее способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования.

Информация о финансовых результатах деятельности организации требуется, чтобы оценить потенциальные изменения в ресурсах, которые, вероятно, будет контролировать организация в будущем, при прогнозировании способности вызывать денежные потоки на основе имеющихся ресурсов, при обосновании эффективности, с которой организация может использовать дополнительные ресурсы.

Информация об изменениях в финансовом положении организации дает возможность оценить ее инвестиционную, финансовую и операционную деятельность в отчетном периоде.

Информация о финансовом положении формируется главным образом в виде бухгалтерского баланса. Информация о финансовых результатах деятельности организации обеспечивается главным образом отчетом о прибылях и убытках. Информация об изменениях в финансовом положении организации обеспечивается главным образом отчетом о движении денежных средств.

4. Требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете

Информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть полезной пользователям.

Для того чтобы информация, формируемая в бухгалтерском учете, считалась полезной заинтересованным пользователям, она должна быть **уместной, надежной и сравнимой**.

Информация уместна с точки зрения заинтересованных пользователей, если наличие или отсутствие ее оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) этих пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки.

На уместность информации влияют ее содержание и существенность. Существенной признается информация, отсутствие или неточность которой может повлиять на решения заинтересованных пользователей.

Информация надежна, если она не содержит существенных ошибок.

Чтобы быть надежной, информация должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически или предположительно относится.

Объективность достигается посредством следующих моментов:

а) факты хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерском учете исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования;

б) информация, представляемая заинтересованным пользователям (кроме отчетов специального назначения), должна быть нейтральной, т.е. свободной от односторонности. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки заинтересованных пользователей с целью достижения предопределенных результатов или последствий;

в) при формировании информации в бухгалтерском учете следует придерживаться определенной осмотрительности в суждениях и оценках, имеющих место в условиях неопределенности, таким образом, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены. При этом не допускаются создание скрытых резервов, намеренное занижение активов или доходов и намеренное завышение обязательств или расходов;

г) информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть полной (с учетом ее существенности и сопоставимости затрат на сбор и обработку).

Информация сравнима — заинтересованные пользователи должны иметь возможность сравнивать информацию об организации за разные периоды времени для того, чтобы определить тенденции в ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности. Они должны также иметь возможность сопоставлять информацию о разных организациях, чтобы сравнить их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Выполнение требования сравнимости обеспечивается тем, что заинтересованные пользователи должны быть информированы об учетной политике, принятой организацией, любых изменениях в такой политике и влиянии этих изменений на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.

Обеспечение сравнимости не означает унификацию и не предполагает какие-либо препятствия для совершенствования правил бухгалтерского учета и учетных процедур. Организация не должна вести учет какого-то факта хозяйственной деятельности тем же образом, что и раньше, если принятая учетная политика не обеспечивает реализацию таких требований, как уместность и надежность, либо существует лучшая альтернатива.

Факторы, ограничивающие уместность и надежность этой информации

Одним из факторов, способных ограничить уместность и надежность информации, является **своевременность** информации. Чрезмерная просрочка представления информации заинтересованным пользователям может привести к потере ее уместности. Чтобы обеспечить своевременность информации, часто бывает необходимым представить ее до того, как будут известны все аспекты хозяйственной деятельности, в ущерб, таким образом, ее надежности. Ожидание того момента, когда становятся известны все аспекты факта хозяйственной деятельности, может обеспечить высокую надежность информации, но сделать ее малополезной заинтересованным пользователям.

При достижении баланса между уместностью и надежностью решающим аргументом является то, как наилучшим образом удовлетворить потребности заинтересованных пользователей, связанные с принятием решений.

5. Состав информации, формируемой в бухгалтерском учете для заинтересованных пользователей

Элементами формируемой в бухгалтерском учете **информации о финансовом положении** организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, являются **имущество**, **кредиторская задолженность и капитал**.

Элементами формируемой в бухгалтерском учете **информации о финансовых результатах** деятельности организации, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках, являются **доходы и расходы организации**.

Информация об изменениях в финансовом положении организации, которая отражается в отчете о движении денежных средств, является **производной** от элементов бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Экономические характеристики элементов бухгалтерской информации:

Имуществом признаются хозяйственные средства, контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Будущие экономические выгоды — это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию. Считается, что объект имущества принесет в будущем экономические выгоды организации, когда он может быть:

а) использован обособленно или в сочетании с другим объектом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;

б) обменен на другой объект имущества;

в) использован для погашения кредиторской задолженности;

г) распределен между собственниками организации.

Материально-вещественная форма объекта и юридические условия его использования не являются единственным критерием определения имущества.

Кредиторской задолженностью признается существующее на отчетную дату обязательство организации, которое является следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку ресурсов организации, которые должны были принести ей экономические выгоды. Кредиторская задолженность может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота.

Погашение кредиторской задолженности предполагает обычно, что для удовлетворения требований другой стороны организация лишается ресурсов, в которых потенциально заключены экономические выгоды. Это может происходить в следующих формах:

а) выплата денежных средств;

б) передача другого имущества;

в) оказание услуг;

г) замена кредиторской задолженности одного вида другим;

д) преобразование кредиторской задолженности в капитал;

е) снятие требований со стороны кредитора.

Капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности.

Доходом признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. Доходы включают выручку от реализации, оплату за услуги, проценты и дивиденды к получению, роялти, арендную плату, а также прочие доходы (поступления от продажи основных средств; нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг, и др.).

Расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников). Расходы включают материальные затраты, затраты на производство продукции (работ,

услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.).

6. Критерии признания имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов

Для признания, т.е. включения в бухгалтерский баланс или отчет о прибылях и убытках, имущество, кредиторская задолженность, доходы и расходы должны отвечать соответствующему определению и следующим критериям.

Существует вероятность того, что организация получит или потеряет какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные данным объектом: оценка производится на основе доказательств, существующих на момент составления бухгалтерской отчетности.

Принятие решения о включении объекта в бухгалтерский баланс или отчет о прибылях и убытках должно отвечать требованию существенности.

Имущество признается в бухгалтерском балансе, когда вероятно получение организацией экономических выгод в будущем от этого имущества и когда стоимость его может быть измерена с достаточной степенью надежности. Имущество не признается в бухгалтерском балансе, если нет вероятности того, что понесенные организацией расходы принесут ей экономические выгоды в периоды, следующие за отчетным.

Кредиторская задолженность признается в бухгалтерском балансе, когда существует вероятность оттока ресурсов, способных приносить организации экономические выгоды, который является следствием исполнения существующего обязательства, и когда величина этого обязательства может быть измерена с достаточной степенью надежности.

Доходы признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникшее увеличение в будущих экономических выгодах, связанных с соответствующим имуществом, или уменьшение в кредиторской задолженности может быть измерено с достаточной степенью надежности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникшее уменьшение в будущих экономических выгодах, обусловленное уменьшением имущества, или увеличение кредиторской задолженности может быть измерено с достаточной степенью надежности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, имея в виду прямую связь между произведенными затратами и поступлениями по соответствующей статье (соответствие доходов и расходов).

Когда расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется опосредованно, расходы признаются в отчете о прибылях и убытках путем их обоснованного распределения между периодами.

Статья признается как расход отчетного периода, когда соответствующая статья не принесет будущих экономических выгод организации или когда будущие экономические выгоды не отвечают критерию отражения имущества в бухгалтерском балансе.

В расходы отчетного периода в отчете о прибылях и убытках включаются все статьи, удовлетворяющие критерию признания расходов, независимо от того, как они трактуются с точки зрения налогооблагаемой базы.

Расходы также признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникает обязательство без факта отражения имущества.

7. Оценка имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов

Для оценки имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов, т.е. определения, в какой сумме должен быть признан тот или иной объект в бухгалтерской отчетности, могут быть использованы следующие **методы**:

а) фактическая (**первоначальная**) стоимость (себестоимость), т.е. сумма денежных средств или их эквивалентов, уплаченная или начисленная при приобретении или производстве объекта (или при учете кредиторской задолженности);

б) текущая (**восстановительная**) стоимость (себестоимость), т.е. сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в настоящее время в случае необходимости замены какого-либо объекта;

в) текущая **рыночная** стоимость (стоимость реализации), т.е. сумма денежных средств или их эквивалентов, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации.

При отсутствии иной базы измерения для оценки может быть использована **дисконтированная стоимость**, т.е. это величина будущих денежных поступлений или их эквивалентов, за которую предположительно должен быть приобретен объект в ходе обычной хозяйственной деятельности.

2.2 Программа реформирования бухгалтерского учета в России

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 года № 283.

2.2.1 Цель и задачи перехода на международные стандарты финансовой отчетности

Цель реформирования системы бухгалтерского учета — приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности.

Задачи реформы заключаются в следующем:

- сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
- обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;

• оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

2.2.2 Основные направления реформы

В целях приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности реформа проводится по следующим основным направлениям:

1) совершенствование нормативного правового регулирования;

2) формирование нормативной базы (стандарты);

3) методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии);

4) кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);

5) международное сотрудничество (вступление и активная работа в международных организациях; взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета и регулирование соответствующей деятельности).

Цель нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит в обеспечении доступа всем заинтересованным пользователям к информации, представляющей объективную картину финансового положения и результатов деятельности хозяйствующих субъектов. Для достижения этой цели решаются следующие вопросы:

1) переориентация нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность;

2) регулирование финансового учета;

3) органичное сочетание нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями;

4) взвешенное использование международных стандартов в национальном регулировании.

В целях обеспечения поставленных задач проведена следующая работа:

- разработаны положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, включающие в себя основную массу требований международных стандартов;
- пересмотрены первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и иные документы, относящиеся к унифицированным системам бухгалтерской учетной и отчетной документации;
- пересмотрен план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению;
- создан ряд авторитетных и представительных профессиональных (саморегулирующихся) объединений, сформирована система профессиональной аттестации бухгалтеров и аудиторов.

В ходе реализации Программы предусмотрено широкое участие в реформировании бухгалтерского учета Института профессиональных бухгалтеров и иных профессиональных организаций.

При этом ставится задача возрастания роли профессиональных организаций в развитии методического обеспечения организации бухгалтерского учета и становления бухгалтерской профессии (бухгалтеров, консультантов, финансовых менеджеров и др.).

Перевод национальной системы бухгалтерского учета на международные стандарты включает в себя соответствующие изменения в работе по подготовке и повышению квалификации специалистов бухгалтерского учета. Будет обеспечено расширение и улучшение качества подготовки кадров в учреждениях начального профессионального образования, среднего специального и высшего образования, где реализуются долгосрочные программы, а также создание системы профессионального ускоренного образования, обеспечивающего краткосрочные программы подготовки и переподготовки.

Система профессиональной подготовки бухгалтерских кадров будет соответствовать государственным образовательным стандартам и должна содержать необходимые квалификационные характеристики по уровням профессионального образования.

Переход к международным стандартам бухгалтерского учета невозможен без активного сотрудничества как с соответствующими специализированными международными организациями, так и с национальными. Будет осуществлен переход от эпи-

зодических контактов к систематической целенаправленной работе со следующими организациями: Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности, Международной федерацией бухгалтеров, секцией по бухгалтерскому учету Комитета по торговле и развитию ООН, Организацией экономического сотрудничества и развития и др.

2.3 Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу

(Одобрена Приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180)

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (далее — Концепция), разработанная по решению Правительства Российской Федерации, направлена на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям.

2.3.1 Необходимость дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности

В настоящее время складываются благоприятные условия для дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Введены в действие нормативные правовые акты, охватывающие большинство объектов бухгалтерского учета и отчетности. В профессиональном сообществе накоплены определенные навыки и опыт ведения бухгалтерского учета и отчетности в рыночных условиях. В обществе созрело понимание необходимости повышения темпов перехода к использованию МСФО.

2.3.2 Цель и основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004—2010 гг.) является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и ус-

пешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации. В частности, функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями (собственниками, инвесторами, кредиторами, органами государственной власти, управленческим персоналом хозяйствующих субъектов и др.). Суть дальнейшего развития состоит в активизации использования МСФО для реализации этой функции путем создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учетного процесса.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности необходимо осуществлять по следующим основным направлениям:

НАПРАВЛЕНИЯ	СОДЕРЖАНИЕ НАПРАВЛЕНИЙ
1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности	Главная задача в области бухгалтерского учета заключается в обеспечении относительной независимости организации учетного процесса от какого-либо определенного вида отчетности. Принципы и требования к организации учетного процесса, а также базовые правила бухгалтерского учета должны устанавливаться с учетом принципов и требований МСФО таким образом, чтобы хозяйствующие субъекты имели возможность формировать информацию для разных видов отчетности, в том числе по МСФО. Некоторые категории хозяйствующих субъектов могут применять упрощенные процедуры бухгалтерского учета
2) создание инфраструктуры применения МСФО	Необходимым условием широкого применения МСФО в экономике Российской Федерации является создание инфраструктуры, обеспечивающей использование этих стандартов в регулировании бухгалтерского учета и отчетности и непосредственно хозяйствующими субъектами. Основные элементы: законодательное признание МСФО в Российской Федерации; процедура одобрения МСФО; механизм обобщения и распространения опыта применения МСФО; порядок официального перевода МСФО на русский язык; контроль качества бухгалтерской отчетности, подготовленной по МСФО, в том числе аудит; обучение МСФО

НАПРАВЛЕНИЯ	СОДЕРЖАНИЕ НАПРАВЛЕНИЙ
3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности	Развитие системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности должно быть направлено на построение такой модели, которая учитывала бы интересы всех заинтересованных сторон, обеспечивала снижение издержек и повышение эффективности регулирования. В основе этой модели — разумное сочетание деятельности органов государственной власти и профессионального сообщества (профессиональных общественных объединений и другой заинтересованной общественности) К ведению органов государственной власти должны быть отнесены: а) выработка государственной политики в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности; б) совершенствование правовых основ бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности; в) установление процедуры одобрения МСФО и введение их в действие на территории Российской Федерации; в) организация разработки и утверждение российских стандартов и иных нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности; г) государственный контроль соблюдения законодательства в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности; д) мониторинг факторов, определяющих риски стабильности системы бухгалтерского учета и отчетности; е) взаимодействие с межгосударственными и межправительственными организациями в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности К ведению профессионального сообщества должны быть отнесены: а) представление и защита интересов профессионального сообщества; б) подготовка предложений по совершенствованию правовых основ бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности;

НАПРАВЛЕНИЯ	СОДЕРЖАНИЕ НАПРАВЛЕНИЙ
	в) участие в разработке или инициативная разработка проектов российских стандартов и иных нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности, а также разъяснений их; г) профессиональная общественная экспертиза МСФО в процессе одобрения их в Российской Федерации; д) разработка и распространение методических рекомендаций и информационных материалов (в том числе отраслевого характера) в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности; е) обобщение и распространение передового опыта ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности; ж) разработка норм профессиональной этики и контроль соблюдения их членами профессионального сообщества; з) контроль за соблюдением членами профессионального сообщества стандартов бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности; и) повышение квалификации членов профессионального сообщества; к) мониторинг факторов, определяющих риски стабильности системы бухгалтерского учета и отчетности; л) взаимодействие с международными неправительственными организациями в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности
4) усиление контроля качества бухгалтерской отчетности	Основой системы контроля должен быть институт аудита как форма независимой проверки бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов лицами, обладающими необходимой квалификацией и наделенными соответствующими полномочиями. В этом отношении институт аудита становится одним из основных инструментов развития бухгалтерского учета и отчетности. Предпосылками действенности аудита бухгалтерской отчетности являются: а) качественные стандарты аудиторской деятельности, соответствующие Международным стандартам аудита; б) четкие правила независимости аудиторских орга-

НАПРАВЛЕНИЯ	СОДЕРЖАНИЕ НАПРАВЛЕНИЙ
	низаций и аудиторов; в) непреложное следование аудиторских организаций и аудиторов Кодексу профессиональной этики; г) единые квалификационные требования к аудиторам независимо от того, в какой отрасли или сфере экономики они ведут деятельность; д) высокий квалификационный уровень (в том числе в области МСФО) аудиторов, обеспечиваемый системой аттестации и повышения квалификации, включая квалификационный экзамен; е) контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов со стороны прежде всего профессиональных общественных объединений; ж) эффективная система государственно-общественного надзора за аудиторскими организациями и аудиторами
5) существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.	Основными направлениями совершенствования системы подготовки и повышения квалификации кадров в рассматриваемой области являются: а) переориентация учебных программ средних и высших учебных заведений, а также программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов на углубленное изучение МСФО и формирование навыков применения их на практике; б) мониторинг качества учебных программ средних и высших учебных заведений, а также программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов; в) разработка программ обучения руководителей и другого управленческого персонала хозяйствующих субъектов основам бухгалтерского учета и экономического анализа бухгалтерской отчетности, в том числе консолидированной финансовой отчетности; г) обеспечение соответствия учебных программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов соответствующим международным программам (с учетом законодательства и традиций бухгалтерского образования в Российской Федерации); д) разработка российских стандартов образования и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов на основе стандартов Международной федерации бухгалтеров;

НАПРАВЛЕНИЯ	СОДЕРЖАНИЕ НАПРАВЛЕНИЙ
	е) обновление и разработка нового учебно-методического обеспечения образовательного процесса для различных категорий, обучающихся бухгалтерскому учету и отчетности

2.3.3 Этапы развития бухгалтерского учета и отчетности в среднесрочной перспективе

Этапы реализации Концепции:

2004—2007 гг. Обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов*, кроме тех, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам. Утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО. Совершенствование принципов и требований к организации учетного процесса, а также базовых правил бухгалтерского учета, обеспечивающих формирование информации для составления индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности. Создание специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности. Создание основных элементов инфраструктуры применения МСФО. Сближение правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета. Активизация участия профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии. Усиление контроля обеспечения общественно значимыми хозяйствующими субъектами публичности консолидированной финансовой отчетности. Совершенствование сис-

* К общественно значимым должны быть отнесены хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц: открытые акционерные общества и иные организации, имеющие публично размещаемые (размещенные) и/или публично обращающиеся ценные бумаги; финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц, другие организации.

темы подготовки и повышения квалификации кадров, в том числе пользователей бухгалтерской отчетности. Развитие международного сотрудничества в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

2008—2010 гг. Обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов, включая общественно значимые, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам. Оценка возможности составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов). Укрепление и расширение сферы деятельности специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности. Дальнейшее повышение роли профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии. Развитие системы контроля обеспечения хозяйствующими субъектами публичности бухгалтерской отчетности. Расширение сферы контроля на качество бухгалтерской отчетности, в том числе подготовленной по МСФО.

2.4 Профессиональный бухгалтер и его статус

2.4.1 Роль бухгалтера в условиях рыночной экономики

Ответственность перед руководством предприятия за выполнение указанных задач несет главный бухгалтер. Он является ключевой финансовой персоной на предприятии, и ему приходится решать всевозможные задачи.

1. Первая их них по важности и профессиональной принадлежности — это организация, управление и контроль за повседневной, учетной работой.

2. Бухгалтер должен активно участвовать в формировании и осуществлении договорной, финансовой, налоговой и учетной политики предприятия.

3. Для успешного решения финансово-экономических проблем предприятия в современных условиях необходимо **плани-**

ровать финансовый результат, обозначать его реальные границы, намечать пути достижения.

Дополнительные условия, необходимые для достижения прогнозируемого финансового результата:

- ведущая роль главного бухгалтера на предприятии и его признанный авторитет в глазах руководителя;
- четкие и отлаженные договорные отношения предприятия с дебиторами, кредиторами и финансовыми институтами;
- деловые, партнерские и согласованные взаимодействия предприятия (через главного бухгалтера) с налоговой службой и другими контролирующими органами;
- выверенный, точный и оперативный механизм бухгалтерского учета на предприятии.

Существенный компонент экономической политики предприятия — это взаимодействие с налоговой инспекцией и другими контролирующими органами. Здесь роль главного бухгалтера чрезвычайно велика. Нормативных документов, регламентирующих это взаимодействие, достаточно много. Не перечисляя их, отметим, что любые инструкции и предписания могут трактоваться по-разному, поэтому очень важно с самого начала найти взвешенный, уважительный и профессиональный стиль общения с представителями проверяющих организаций.

Самый главный момент, подводящий определенную черту во взаимоотношениях с налоговой инспекцией, фондами социального страхования и обеспечения, а также органами статистики, — это сдача баланса и отчетности. На этой стадии от бухгалтера требуются максимальное внимание, сдержанность, терпение и оптимизм.

Квалификационные требования к профессиональным бухгалтерам в соответствии с международными стандартами бухгалтерского образования: знания, навыки, практический опыт, профессиональная этика, постоянное повышение квалификации.

Положение о постоянном повышении квалификации разработано в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными

стандартами финансовой отчетности» и определяет порядок повышения квалификации.

В соответствии с инструкцией по вопросам международного образования №2 «Положение о повышении квалификации» Международная федерация бухгалтеров ставит целью программ постоянного повышения квалификации:

- поддержать и повысить уровень специальных знаний и профессиональных навыков, которыми обладают профессиональные бухгалтеры;
- помочь бухгалтерам применять новые методы работы, понимать экономические процессы и оценивать их воздействие на своих клиентов или работодателей и на свою собственную работу, а также выполнять меняющиеся обязанности и предъявляемые к ним требования;
- обеспечить для общества в целом разумные гарантии того, что бухгалтеры обладают специальными знаниями и профессиональными навыками, необходимыми для обеспечения услуг, которые они обязуются предоставлять.

Члены Института профессиональных бухгалтеров России или территориальных институтов профессиональных бухгалтеров обязаны ежегодно повышать свою квалификацию не менее 40 часов в год.

Квалификационный аттестат профессионального бухгалтера, не являющегося членом ИПБ, а также не повышающего ежегодно свою квалификацию, продлению не подлежит.

Программы различных форм повышения квалификации, а также их объем в учебных часах утверждаются Президентским советом ИПБ.

Повышение квалификации профессиональных бухгалтеров осуществляют учебно-методические центры по подготовке профессиональных бухгалтеров или иные организации, аккредитованные в ИПБ.

ИПБ рассматривает документы на продление квалификационного аттестата профессионального бухгалтера и в месячный срок выдает квалификационный аттестат члену ИПБ.

2.4.2 Этический кодекс профессионального бухгалтера

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров подготовлен как инструмент общественного регулирования (саморегулирования) деятельности членов Института профессиональных бухгалтеров России (ИПБ) и базируется на Кодексе этики профессиональных бухгалтеров, принятом Международной федерацией бухгалтеров в июле 1996 года и пересмотренном в январе 1998 года.

Целью Кодекса этики члена ИПБ является:

1) установление основных принципов, которые должны соблюдаться членами ИПБ;

2) формулировка правил поведения членов ИПБ;

3) изложение порядка разрешения этических конфликтов и мер взыскания к нарушителям вышеуказанных принципов и правил поведения.

Положения данного Кодекса обязательны для всех физических лиц — членов Некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров России», а также для членов тех общественных объединений различных категорий профессиональных бухгалтеров, которые примут решение о подчинении своей деятельности требованиям Кодекса.

В рамках данного Кодекса под **профессиональным бухгалтером** понимается физическое лицо, обладающее на законных основаниях аттестатом профессионального бухгалтера (в соответствии с Положением об аттестации профессиональных бухгалтеров).

Член ИПБ должен ясно отдавать себе отчет в том, что объективно существует так называемый **разрыв ожиданий**, т.е. разрыв между той информацией (с точки зрения ее объема, достоверности и полезности), которую общество ожидает от профессиональных бухгалтеров, и той, которую они могут представить и фактически представляют обществу.

Член ИПБ должен по мере своих сил постоянно содействовать уменьшению такого разрыва.

Для того, чтобы оправдать ожидания общества, член ИПБ должен ставить перед собой четыре основные цели:

1) обеспечивать потребности общества в полноценной и достоверной информации;

2) достичь профессионализма;

3) постоянно обеспечивать высокое качество работы и услуг;

4) завоевывать доверие членов ИПБ.

Чтобы достичь указанных целей, члену ИПБ необходимо соблюдать ряд **основных принципов**:

1. ***Честность, объективность, безошибочность.***

В соответствии с принципом честности и объективности базой для деятельности, выводов и рекомендаций члена ИПБ могут быть только исходная и собранная информация (причем в достаточном объеме) и результаты ее анализа. Член ИПБ должен стремиться к тому, чтобы ни личная предвзятость, ни предрассудки, ни конфликт интересов, ни давление со стороны работодателя, государственных органов и других третьих лиц не сказывались на его выводах и рекомендациях.

Как члену ИПБ, так и его работодателям следует ясно отдавать себе отчет о том, что член ИПБ берет на себя обязательства честности и объективности, но не отнюдь не абсолютной безошибочности своих выводов и рекомендаций.

2. ***Разногласия с работодателем и этика.***

Сама по себе ситуация, когда взгляды члена ИПБ и его работодателя по тем или иным вопросам не совпадают, является нормальной и не имеет прямого отношения к этике. Она перерастает в этическую проблему тогда, когда член ИПБ испытывает давление со стороны своего работодателя или третьих лиц либо когда перед ним встает перспектива утраты работодателя в случае следования принципу честности и объективности.

В случаях таких разногласий у члена ИПБ есть следующий (не претендующий на полноту) набор возможных действий:

1) попытка понять позицию работодателя и возможность пойти ей навстречу, оставаясь при этом в пределах этических норм;

2) обсуждение проблемы со своим руководством или коллегами;

3) обсуждение проблемы с вышестоящей инстанцией работодателя;

4) запрос с целью получения разъяснений или рекомендаций в руководящие органы Некоммерческого партнерства «Институт

профессиональных бухгалтеров России», его территориальные подразделения или третейский суд некоммерческого партнерства.

3. ***Честность, объективность и вопросы профессиональных услуг.***

Члену ИПБ следует иметь в виду, что к нарушению принципа честности и объективности его подталкивают те работодатели, которые предлагают недостаточную плату за его услуги.

С другой стороны, члену ИПБ не следует стремиться получать с работодателя завышенную плату, так как это подрывает его личный авторитет и авторитет бухгалтерской профессии в глазах реальных и потенциальных пользователей его услугами, а также общества в целом.

Примерным ориентиром в вопросах оплаты услуг члена ИПБ могут служить сложившиеся размеры заработной платы и ставки за услуги аналогичного уровня и качества, установившиеся в данном регионе Российской Федерации, а не в других регионах страны или зарубежных странах.

4. ***Достижение и поддерживание профессиональной компетентности.***

Член ИПБ обязан обеспечить высокое качество оказываемых им услуг. Для этого необходимо обладать высоким уровнем профессиональной компетентности. Он обеспечивается как достижением достаточного уровня знаний и навыков, так и последующим поддержанием профессиональной компетентности на необходимом уровне посредством занятий на различных курсах повышения квалификации и самообучения в сфере своей профессиональной деятельности.

5. ***Профессиональная компетенция и оказание услуг.***

Член ИПБ обязан воздерживаться от оказания услуг, выходящих за пределы его профессиональной компетентности. Если он на стадии заключения договора или в процессе выполнения работы поймет, что некомпетентен в ней, то он должен прямо заявить об этом работодателю.

Член ИПБ, работающий совместно с сотрудниками, должен всемерно содействовать повышению уровня их профессиональной компетентности. Если же он является руководителем по отношению к ним (или некоторым из них), то он, кроме того, по-

стоянно должен следить за таким повышением и передавать им свой опыт и знания.

Член ИПБ должен понимать, что параллельное занятие отдаленными от бухгалтерской профессии сферами деятельности может компрометировать как его самого, так и сообщество профессиональных бухгалтеров. В этих случаях он должен воздерживаться от такого рода занятий.

6. *Конфиденциальность и разглашение информации.*

В соответствии с принципом конфиденциальности член ИПБ обязан сохранять в тайне конфиденциальную информацию о делах и финансовом положении своих работодателей, полученную при оказании профессиональных услуг.

Разглашение конфиденциальной информации работодателя не является нарушением принципа конфиденциальности в случаях:

1) когда это разрешает сам работодатель;

2) если это предусмотрено законодательством или решениями судебных органов;

3) защиты интересов самого члена ИПБ в ходе расследования, проводимого руководителями или уполномоченными представителями работодателей;

4) представления информации о выполненной работе представителям профессиональных объединений, например некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров России» или его территориальных подразделений, уполномоченных контролировать качество такой работы и соответствие ее требованиям нормативных документов.

7. *Налоговые расчеты и рекомендации.*

При оказании услуг по налогообложению член ИПБ должен руководствоваться интересами своего работодателя. При этом он обязан соблюдать налоговое законодательство и не способствовать фальсификации учетных данных с целью уклонения своего работодателя от уплаты налогов и обмана им налоговых органов.

Член ИПБ обязан сообщить руководящим и (или) представительным органам своего работодателя о выявленных в ходе оказания услуг фактах нарушения налогового законодательства и ошибках при расчетах и уплате налогов, а также информировать их о возможных последствиях и путях исправления допущенных нарушений и ошибок.

Член ИПБ должен предупредить работодателя, что ответственность за составление налоговой отчетности лежит на руководстве работодателя.

Другие общие требования, предъявляемые к членам Института профессиональных бухгалтеров

Этические требования, предъявляемые к члену ИПБ, не исчерпываются теми, которые в явном виде перечислены в Кодексе. Член ИПБ обязан придерживаться общепризнанных моральных правил и нравственных норм в своих поступках и решениях, жить и работать по совести

Хотя согласно трудовому законодательству Российской Федерации член ИПБ может, как и другие работники, уволиться с занимаемой должности в любой момент, он должен принять максимально возможные меры к тому, чтобы до этого закончить начатую работу.

Член ИПБ не должен требовать от своих работодателей знания каких-либо финансово-хозяйственных и учетных вопросов, однако он должен по мере возможности способствовать увеличению таких знаний в тех случаях, когда работодатель сам этого желает.

2.4.3 Институт профессиональных бухгалтеров России и его роль в реформировании бухгалтерского учета

Основными целями ИПБ России являются:

1) объединение профессиональных бухгалтеров и аудиторов в единую профессиональную организацию; повышение статуса и престижа профессии, формирование положительного общественного мнения о добросовестно работающих бухгалтерах и аудиторах;

2) разработка методологии бухгалтерского учета и аудита, внедрение в практику новых норм и методов организации учета, отвечающих требованиям Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;

3) представление интересов бухгалтеров и аудиторов в законодательных и исполнительных органах власти;

4) организация квалифицированных консалтинговых услуг по отражению хозяйственных операций в бухгалтерском учете и формированию налогооблагаемой базы.

По своему юридическому статусу ИПБ России — некоммерческое партнерство и может объединять как физических, так и юридических лиц.

Широкое участие ИПБ России в реформировании бухгалтерского учета предусмотрено в ходе реализации Программы реформирования бухгалтерского учета.

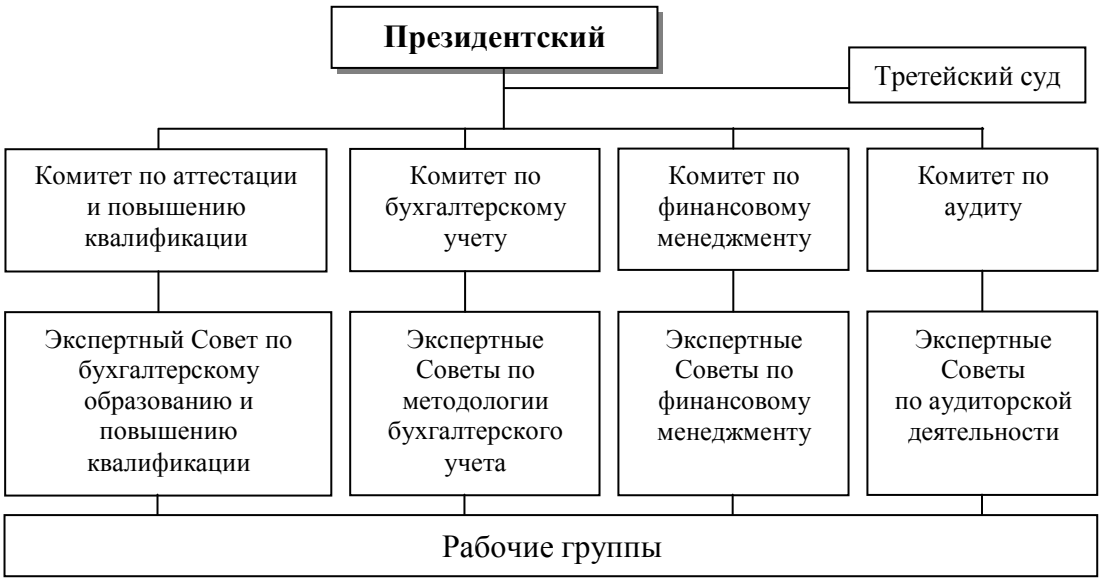

Рис. 2.1 — Структура ИПБ России

Права и обязанности членов ИПБ

В соответствии с уставом ИПБ члены ИПБ независимо от вида членства **имеют право**:

1) участвовать в управлении делами ИПБ и его структурных подразделений, при этом ассоциированные, корпоративные и ассоциативные члены — с правом совещательного голоса;

2) вносить предложения по совершенствованию законодательства и нормативной базы в области бухгалтерского учета, аудита, налогообложения и других вопросов, связанных с деятельностью членов ИПБ;

3) участвовать в разработке документов, определяющих основные направления деятельности ИПБ;

4) участвовать на льготных условиях в мероприятиях, проводимых ИПБ, в частности в конкурсах, семинарах, конференциях, симпозиумах, съездах и т.д.;

5) непосредственно обращаться в ИПБ за содействием и помощью в целях защиты профессиональных интересов;

6) пользоваться консультационными, информационными и иными услугами ИПБ на льготной основе;

7) вносить замечания и предложения по улучшению работы ИПБ и его органов;

8) пользоваться всесторонней поддержкой ИПБ при рассмотрении вопросов, затрагивающих интересы членов ИПБ, в органах государственной власти и управления;

9) получать информацию о деятельности ИПБ;

10) использовать символику ИПБ на условиях и в порядке, определяемых Президентским советом ИПБ, и в соответствии с действующим законодательством;

11) пользоваться в первоочередном порядке организационно-методической помощью в подготовке и переподготовке кадров профессиональных бухгалтеров;

12) публиковать в изданиях ИПБ работы, выполненные по поручению ИПБ или получившие одобрение Президентского совета;

13) обращаться за содействием и получать рекомендации ИПБ для трудоустройства;

14) в любое время выйти из состава членов ИПБ в порядке и сроки, определяемые Уставом и настоящим Положением;

15) члены ИПБ могут иметь и другие права, предусмотренные Уставом и действующим законодательством.

Действительные Члены помимо прав, предусмотренных в пункте 4.1, имеют право избирать и быть избранными в органы управления ИПБ.

Члены ИПБ добровольно принимают на себя **обязанности:**

1) соблюдать положения Устава ИПБ, Кодекса профессиональной этики;

2) надлежаще исполнять принятые на себя обязательства по отношению к ИПБ;

3) всемерно способствовать решению задач, стоящих перед ИПБ;

4) выполнять решения руководящих органов;

5) активно участвовать в работе ИПБ по развитию и совершенствованию бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита;

6) ежегодно повышать профессиональную квалификацию в порядке и на условиях, определяемых Положением о повышении квалификации профессиональных бухгалтеров;

7) своевременно уплачивать членские взносы;

8) соблюдать интересы ИПБ;

9) не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности ИПБ;

10) если член в силу своего статуса, используя права членов ИПБ, нанес моральный или материальный ущерб организации, он обязан возместить причиненные убытки в полном объеме в установленном законом порядке.

В случае прекращения членства в ИПБ член ИПБ обязан вернуть членский билет ИПБ, прекратить использование символики ИПБ, если разрешение на ее использование им было получено в силу его статуса члена ИПБ.

Контрольные вопросы

1. Когда принята концепция бухгалтерского учета в России?
2. Перечислите основные положения бухгалтерского учета по концепции.
3. Назовите основные моменты цели бухгалтерского учета.
4. Расскажите об основах организации бухгалтерского учета.
5. Какие виды информации формируются в бухгалтерском учете?
6. Назовите требования к информации в бухгалтерском учете.
7. Перечислите элементы состава информации в бухгалтерском учете.
8. Назовите критерии признания основных объектов бухгалтерского учета.
9. Виды оценок объектов бухгалтерского учета.
10. Что включает программа реформирования бухгалтерского учета в России?
11. Роль бухгалтера в условиях рыночной экономики.

12. Квалификационные требования к профессиональным бухгалтерам.

13. Что включает кодекс этики профессиональных бухгалтеров?

14. Институт профессиональных бухгалтеров России и его структура.

15. В чем заключается концепция развития бухгалтерского учета до 2010 года?

3 НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит из четырех уровней, на каждом из которых регулирование осуществляется наделенными соответствующими полномочиями субъектами управления.

Первый уровень системы составляют законодательные акты, которые принимаются Государственной Думой, указы Президента РФ и постановления Правительства, регламентирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организации.

Главным актом первого уровня системы является **Федеральный закон «О бухгалтерском учете»** от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ, устанавливающий единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в РФ.

К данному уровню системы относится и **Гражданский Кодекс РФ**, в части первой которого законодательно закреплены важнейшие нормы ведения учета в организациях, в том числе: наличие самостоятельного баланса у каждого юридического лица; обязательность утверждения годового бухгалтерского отчета; обязательные случаи составления аудиторского заключения; порядок регистрации, реорганизации и ликвидации юридического лица; раскрываются понятия чистых активов, дочерних и зависимых обществ.

К первому уровню системы можно отнести **Федеральные законы** от 14 июня 1995 года № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ», от 26 декабря 1995 года № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и другие федеральные законы.

Особое место в системе принадлежит **Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности** в РФ, утвержденному приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 года № 34Н. Ввиду значимости содержащихся в нем норм Положению предполагалось придать статус документа первого уровня системы. Однако оно не было утверждено правительственным постановлением и формально не обладает данным статусом.

Второй уровень системы составляют российские стандарты — **Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ)**, устанавливающие принципы, базовые правила ведения бухгалтерского учета отдельных объектов и на отдельных его участках, возможные бухгалтерские приемы без раскрытия конкретного механизма применения их к определенному виду деятельности, порядок составления и представления бухгалтерской отчетности. На этом уровне регулирующим органом выступает только Министерство финансов РФ, и никакой другой орган из числа участвующих в разработке стандартов не может осуществлять регулирования с точки зрения конечного результата. При разработке ПБУ министерство ориентируется на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). В настоящее время принято 20 положений по бухгалтерскому учету.

Третий уровень системы составляют **методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета**, в том числе инструкции, указания и т.п. Разрабатывать их могут все, кто заинтересован в интерпретации и детализации положений нормативных правовых актов первого и второго уровней (Министерство финансов, некоторые другие министерства и ведомства, объединения организаций, крупные компании). Примеры таких документов: Методические указания по учету основных средств; Указания по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом; Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию; Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств; методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в строительстве, сельском хозяйстве, науке и проектно-изыскательских организациях, других отраслях.

К важнейшим документам этого уровня относятся **План счетов** бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению.

Четвертый уровень системы составляют так называемые **рабочие документы организаций**, в которых на основе общеустановленных правил и принципов они формируют свою учетную

политику, свои подходы к раскрытию бухгалтерской информации в отчетах, представляемых заинтересованным пользователям.

Для формирования системы нормативного регулирования, наиболее полно отвечающей задачам реформирования бухгалтерского учета в нашей стране, необходимы значительные усилия для наполнения ее третьего и четвертого уровней. Речь идет в первую очередь о разработке отраслевых методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) и указаний об особенностях состава затрат в определенной отрасли, подотрасли или виде деятельности. В настоящее время насчитывается около 30 таких методических рекомендаций и отраслевых указаний. Чтобы оценить масштабы предстоящей работы, приведем для сравнения одну цифру: в доперестроечной России действовали 144 инструкции по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Нормативное регулирование

Нормативный документ	Номер	Дата	Название
Первый уровень составляют законодательные акты: Федеральные законы, Указы Президента, Постановления Правительства и Положения			
1. Федеральный закон РФ	129-ФЗ	21.11.96	Закон о бухгалтерском учете
2. Федеральный закон РФ	208-ФЗ	26.12.95	Об акционерных обществах
3. Федеральный закон РФ	88-ФЗ	14.06.95	О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ
4. Федеральный закон РФ	117-ФЗ	05.08.00	Налоговый кодекс РФ (часть вторая)
5. Приказ МФ	34н	27.07.98	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ
Второй уровень состоит из бухгалтерских стандартов: Положений по бухгалтерскому учету			
1. Приказ МФ ПБУ 1/98	60н	9.12.98	Учетная политика организации
2. Приказ МФ ПБУ2/94	167	20.12.94	Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство
3. Приказ МФ ПБУ3/2000	2н	10.01.00	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Нормативный документ	Номер	Дата	Название
4. Приказ МФ ПБУ 4/99	43н	06.07.99	Бухгалтерская отчетность организации
5. Приказ МФ ПБУ 5/01	44н	09.06.01	Учет материально-производственных запасов
6. Приказ МФ ПБУ 6/01	26н	30.03.01	Учет основных средств
7. Приказ МФ ПБУ 7/98	56н	25.11.98	События после отчетной даты
8. Приказ МФ ПБУ 8/98	57н	25.11.98	Условные факты хозяйственной деятельности
9. Приказ МФ ПБУ 9/99	32н	06.05.99	Доходы организации
10. Приказ МФ ПБУ 10/99	33н	06.05.99	Расходы организации
11. Приказ МФ ПБУ 11/2000	5н	13.01.00	Информация об аффилированных лицах
12. Приказ МФ ПБУ 12/2000	11н	27.01.00	Информация по сегментам
13.Приказ МФ ПБУ 13/2000	92н	16.10.00	Учет государственной помощи
14.Приказ МФ ПБУ 14/2000	91н	16.10.00	Учет нематериальных активов
15. Приказ МФ ПБУ 15/2001	60н	02.08.01	Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию
16. Приказ МФ ПБУ 16/02	66н	02.07.02	Информация по прекращенной деятельности
17. Приказ МФ РФ ПБУ 17/02	115н	19.11.02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
18. Приказ МФ РФ ПБУ 18/02	114н	19.11.02	Учет расчетов по налогу на прибыль
19. Приказ МФ РФ ПБУ 19/02	126н	10.12.02	Учет финансовых вложений
20. Приказ МФ РФ ПБУ 20/03	105н	24.11.03	Информация об участии в совместной деятельности
Третий уровень состоит из инструктивных указаний и других нормативных актов Минфина РФ, а также иных органов исполнительной власти			
6. Приказ МФ	94н	31.10.00	План счетов бухгалтерского учета
7. Приказ МФ	119н	28.12.01	Методические указания по бухучету МПЗ
8. Приказ МФ	160	30.12.93	Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций
9. Приказ МФ	33н	20.07.98	Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств
10. Приказ МФ	49	13.06.95	Типовые методические указания по инвентаризации имущества и обяза-

Нормативный документ	Номер	Дата	Название
			тельств
11. Приказ МФ РФ	67н	22.07. 03	О формах бухгалтерской отчетности организаций
12. Приказ МФ РФ	68н	24.12.98	Указания по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом
13. Приказ МФ РФ	53н	11.08.99	Указания по отражению в бухгалтерском учете и отчетности операций при исполнении соглашений о разделе продукции
14. Приказ МФ РФ	15	17.02.97	Указания по отражению в бухгалтерском учете операций по договору лизинга
15. Приказ МФ РФ	112	30.12.96	Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности
16. Письмо МФ РФ	142	31.10.94	О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах организациями за поставку товаров, выполненные работ и оказанные услуги
17. Постановление ФКЦБ РФ	40	27.11.97	Правила отражения профессиональными участниками рынка ценных бумаг и инвестиционными фондами в бухгалтерском учете отдельных операций с ценными бумагами
18. Приказ МФ РФ	29	21.03.00	Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию
Четвертый уровень состоит из внутренних документов организации: положение об учетной политике, рабочий план счетов организации, график документооборота и др.			

Контрольные вопросы

1. Назовите уровни нормативных документов.
2. Перечислите нормативные документы:

а) I уровня;
б) II уровня;
в) III уровня;
г) IV уровня.

4 ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

4.1 Предмет бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде выступает хозяйственная деятельность предприятия. В более конкретном виде он представляется через множество разнообразных объектов, которые можно объединить в две группы:

1) Объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность предприятия:

- хозяйственные средства;
- источники хозяйственных средств.

2) Объекты, составляющие хозяйственную деятельность предприятия:

- хозяйственные процессы;
- результаты хозяйственных процессов.

Хозяйственная деятельность предприятия

<table>
<tr><th colspan="2" rowspan="3"></th><th colspan="3">Объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность</th><th colspan="2">Объекты, составляющие хозяйственную деятельность</th></tr>
<tr><th rowspan="2">Хозяйственные средства (активы)</th><th colspan="2">Источники хозяйственных средств (пассивы)</th><th colspan="2">Для предпринимательской деятельности</th></tr>
<tr><th>Собственные</th><th>Заемные</th><th>Хозяйственные процессы</th><th>Результаты хозяйственных процессов</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Внеоборотные активы</td><td>Основные средства</td><td rowspan="2">Уставный капитал</td><td rowspan="2">Кредиты банка</td><td rowspan="2">Процесс заготовления</td><td rowspan="2">Экономия или перерасход</td></tr>
<tr><td>Нематериальные активы</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Оборотные активы</td><td>Оборотные средства</td><td>Добавочный капитал</td><td>Заемные средства</td><td>Процесс производства</td><td>Экономия или перерасход</td></tr>
<tr><td>Денежные средства</td><td>Прибыль</td><td>Кредиторская задолженность</td><td>Процесс продаж</td><td>Прибыль или убыток</td></tr>
<tr><td>Средства в расчетах (Дебиторская задолженность)</td><td>Резервный капитал</td><td></td><td></td><td></td></tr>
</table>

Хозяйственные средства предприятия

Все хозяйственные средства делятся на 2 вида:

1. Внеоборотные активы.
2. Оборотные активы.

Внеоборотные активы включают:

1. Основные средства — здания, сооружения, машины, оборудование, транспортные средства, инвентарь и др. Они действуют и используются в деятельности предприятия длительное время, не изменяя своего внешнего вида, изнашиваются физически и морально постепенно, перенося свою стоимость на выпускаемую продукцию и услуги частями в течение нормативного срока их эксплуатации путем начисления амортизации (износа).

2. Нематериальные активы — объекты долгосрочного вложения, имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями:

- интеллектуальная собственность;
- деловая репутация;
- организационные расходы.

Как и основные средства, нематериальные активы переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг) путем начисления амортизации по установленным нормам.

Оборотные активы включают:

1. Оборотные средства:

а) сырье, основные и вспомогательные материалы, комплектующие, запасные части, тара, топливо, которые либо преобразуются в новое изделие, либо используются на выполнение работ или оказание услуг. Они участвуют в производстве только один раз, перенося свою стоимость в полном размере на новое изделие;

б) остатки незавершенного производства в цехах;

в) стоимость готовой продукции и товаров.

2. Денежные средства — сумма наличных денежных средств в кассе предприятия, временно свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном, валютном и прочих счетах в

банке, ценные бумаги (акции, облигации, векселя) и другие денежные средства предприятия.

3. Средства в расчетах (задолженность предприятию) — состоят из дебиторской задолженности за товары и услуги, полученные векселя, выданные авансы, подотчетные суммы и др.

Источники формирования хозяйственных средств предприятия

Источники формирования хозяйственных средств делятся на 2 вида:

1. Собственные источники.
2. Заемные источники.

К источникам **собственных средств** относятся:

Уставный капитал — совокупность в денежном выражении взносов учредителей (основные средства, нематериальные активы, оборотные и денежные средства) при создании предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Добавочный капитал — прирост стоимости внеоборотных активов в результате их переоценки.

Прибыль — сумма превышения доходов над расходами предприятия, полученная от всех видов деятельности за отчетный период (с начала года на день составления отчета).

Резервный капитал — образуется за счет отчислений из нераспределенной прибыли.

Целевое финансирование — средства, поступившие от других организаций и лиц, бюджетные средства.

К источникам **заемных средств** относятся:

Кредиты банка — суммы полученных краткосрочных и долгосрочных ссуд банков.

Заемные средства — суммы выпущенных и проданных предприятием акций и облигаций предприятия, краткосрочные и долгосрочные займы у других организаций.

Кредиторская задолженность — суммы задолженности поставщикам за товары и услуги, по выданным векселям, по полученным авансам, по расчетам с бюджетом, с социальными фондами, по оплате труда.

4.2 Метод бухгалтерского учета

Задачи бухгалтерского учета решаются посредством использования различных способов и приемов, совокупность которых называется **методом бухгалтерского учета**. Элементы метода бухгалтерского учета отражены в главе 2 и 3 Закона о бухгалтерском учете. Цикл бухгалтерского учета включает четыре последовательных этапа обработки и обобщения информации. На каждом этапе бухгалтерского учета применяются соответствующие приемы и способы.

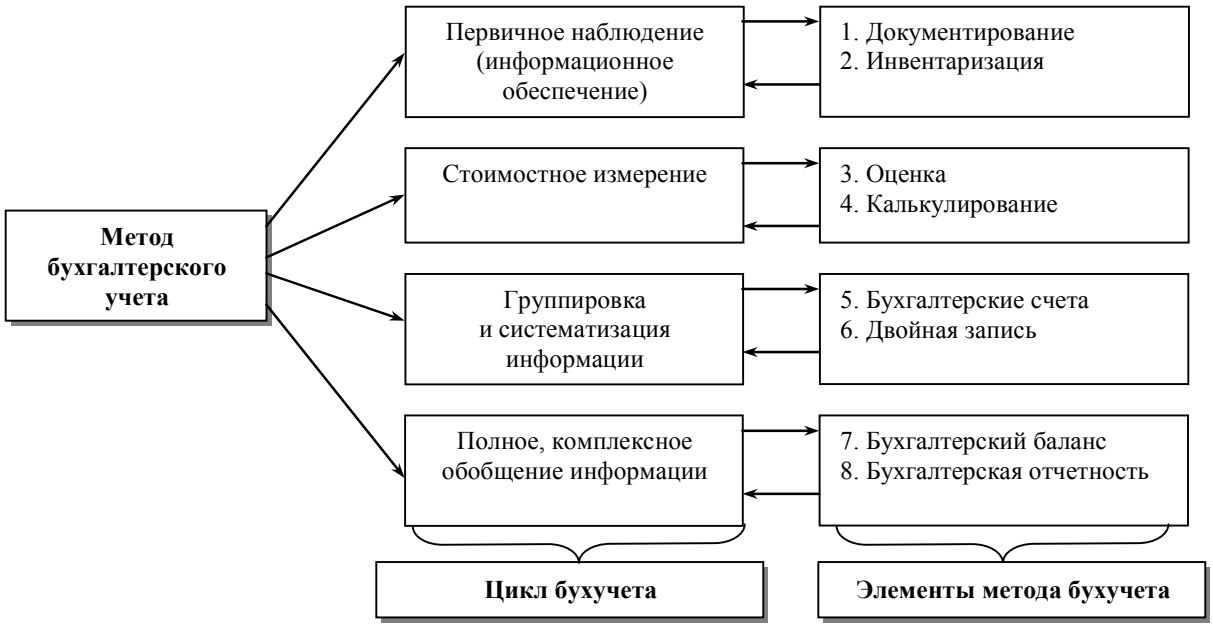

Рис. 4.1 — Метод бухгалтерского учета

Рассмотрим содержание элементов метода бухгалтерского учета:

1. Документирование — совокупность процедур первичного отражения (регистрации) хозяйственных фактов в специальных документах (от лат. documentum — свидетельство) учета, являющихся основанием для бухгалтерских записей. Результатом процедур документирования является совокупность первичных и сводных документов.

2. Инвентаризация — это способ контроля за соответствием данных бухгалтерского учета действительному положению

дел. Она заключается в периодической проверке наличия имущества и фактического состояния расчетов предприятия.

3. Оценка — это выражение в денежном измерении имущества организации и источников его формирования.

Можно выделить несколько видов оценок:

1) **Оценка приобретенного имущества**:

Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку.

Оценка имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования.

Оценка имущества, произведенного в самой организации (продукция), — по стоимости его изготовления.

2) **Оценка внеоборотных активов при поступлении и эксплуатации**:

Первоначальная стоимость определяется на дату принятия объекта к учету (постановки на баланс).

Инвентарная стоимость — совокупность затрат, связанных с возведением (новым строительством) и приобретением основных средств и нематериальных активов, созданием отдельных объектов нематериальных активов, реконструкцией и модернизацией объектов основных средств, доведением до состояния, пригодного к эксплуатации, безвозмездно полученных долгосрочных активов.

Восстановительная стоимость образуется при переоценке объектов основных средств (доведении стоимости объектов до рыночных цен), в этом случае она становится первоначальной. Восстановительная стоимость равна сумме денежных средств, которую необходимо выплатить в настоящее время за аналогичные объекты. Переоценка может проводиться не чаще одного раза в год (на начало отчетного года).

Остаточная стоимость определяется вычитанием из первоначальной (или восстановительной) стоимости суммы накопленной амортизации.

Ликвидационная стоимость — возможная стоимость реализации объектов основных средств по истечении срока их эксплуатации.

3) **Оценка материально-производственных запасов при отпуске в производство**:

метод ФИФО (от англ. first in — first out — первый на приход — первый в расход) — способ оценки материально-производственных запасов по себестоимости первых по времени закупок. При списании в производство (ином выбытии) стоимость материальных ценностей определяется по цене первых партий (ранее закупленных);

метод ЛИФО (от англ. last in — first out — последний на приход — первый в расход) — способ оценки материально-производственных запасов по себестоимости последних по времени закупок. Материальные ресурсы, выданные со склада, оцениваются по стоимости последнего по времени приобретения;

средняя себестоимость — способ оценки запасов по средней цене.

4. Калькулирование (от лат. calculatio — счет) исчисление фактической себестоимости единицы продукции или выполненных работ (услуг) в денежном выражении.

Продукт калькулирования себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг по отдельным составляющим (статьям затрат) называется *калькуляцией.* Правильно составленная калькуляция дает возможность реально оценить все возможные затраты на различные виды продукции.

Группировка затрат по статьям калькуляции: затраты, непосредственно связанные с производственным процессом, и затраты, относящиеся к обслуживанию производства и управлению (материалы, основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих, потери от брака в производстве, общехозяйственные расходы и другие статьи).

Калькуляция **—** это свод затрат на производство и реализацию продукции в денежной оценке.

5. Счета бухгалтерского учета. Полученные в бухгалтерском учете данные о первичном наблюдении и стоимостной оценке далее группируются, систематизируются, т.е. классифицируются по признаку однородности, для чего используется система бухгалтерских счетов.

6. Двойная запись. Отражение информации об объектах учета на счетах производится с использованием двойной записи:

каждая хозяйственная операция записывается в двух счетах бухгалтерского учета в равных суммах по дебету одного счета и кредиту другого счета.

7. Бухгалтерский баланс является способом экономической группировки в денежной оценке хозяйственных средств по составу и источникам образования на определенную дату, как правило на первое число месяца. Таким образом, бухгалтерский баланс дает представление об имущественном положении и финансовом состоянии дел фирмы на определенную дату.

Сам термин «баланс» (лат. bis — дважды, lanz — чаша, буквально — двоечашие) означает равновесие показателей стоимости активов с пассивами на заданную дату. В балансе предприятия показатели (статьи) классифицируются и группируются по каждому активу и пассиву.

По стандарту бухгалтерский баланс представляет собой двустороннюю таблицу. Остатки (сальдо) хозяйственных средств предприятия отражаются в бухгалтерском балансе в денежном выражении (в национальной валюте) в двух группировках: одна показывает, какими средствами предприятие располагает (актив баланса), другая — из каких источников они возникли (пассив баланса). В бухгалтерском балансе должно присутствовать обязательное равенство итогов актива и пассива:

Актив = Пассив

Это равенство называется основным равенством бухгалтерского баланса (балансовым уравнением). С одной стороны — сальдо активов, с другой стороны — сальдо пассивов. Иными словами, бухгалтерский баланс включает сальдо, учтенные на бухгалтерских счетах, которые характеризуют балансовую стоимость имущества предприятия, его собственного и заемного капитала.

Бухгалтерским балансом называется стандартная (типовая) двусторонняя таблица, в которой учитываются в денежной оценке на определенную дату сальдо хозяйственных средств по их размещению (функциональной роли), с одной стороны, и сальдо источников хозяйственных средств — с другой.

Итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности организации находит отражение и в другой бухгалтерской отчетности.

8. Бухгалтерская отчетность — единая комплексная система показателей имущественного и финансового положения предприятия о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам и предназначенная для детализации учетно-экономической информации. *Отчетным периодом* является календарный период между датами предыдущего и нового отчета. *Отчетная дата* — дата, по состоянию на которую предприятие обязано составлять бухгалтерскую отчетность.

На внутригодовые даты (месяц, квартал, полугодие, 9 мес.) составляется текущая (промежуточная) отчетность; за отчетный год (с 1 января по 31 декабря включительно) — годовой отчет.

Отчетные показатели сгруппированы в следующие формы:

1. Бухгалтерский баланс (ф. № 1).
2. Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2)
3. Отчет об изменениях капитала (ф. № 3)
4. Отчет о движении денежных средств (ф. № 4)
5. Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)
6. Пояснительная записка.
7. Отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6).
8. Специализированные формы (декларации) по налогам.
9. Итоговая часть аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством подлежит обязательному аудиту.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке, в валюте Российской Федерации и подписана руководителем и главным бухгалтером организации.

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

Бухгалтерская отчетность является основным источником финансового анализа хозяйственной деятельности предприятия.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение предмета бухгалтерского учета.
2. Что называется активами предприятия и каков их состав?

3. Что называется пассивами предприятия и каков их состав?

4. Экономическая сущность и состав источников хозяйственных средств предприятия.

5. Назовите важнейшие объекты бухгалтерского учета.

6. Состав хозяйственных средств.

7. Назовите элементы метода бухгалтерского учета.

8. Дайте характеристику каждому элементу метода бухгалтерского учета.

5 СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

5.1 Понятие и характеристика счетов

Для учета каждого вида средств, их источников и хозяйственных процессов открывается отдельный счет.

Счет представляет собой способ группировки, текущего учета и контроля и отражения в денежной оценке хозяйственных средств, их источников и операций.

Каждый счет имеет форму двусторонней таблицы:

левая сторона — **дебет** («он должен»);

правая сторона — **кредит** («он верит»).

Деление счета на 2 части объясняется движением хозяйственных средств и источников — их увеличением или уменьшением. Таким образом, в одной части счета увеличение, в другой — уменьшение.

Основные элементы счета:

1) Начальный остаток того или иного объекта учета. Остаток в бухгалтерском учете называется **сальдо.**

2) Дебетовые и кредитовые обороты:

Дебетовый оборот — итог сумм, записанных по дебету.

Кредитовый оборот — итог сумм, записанных по кредиту.

3) Конечное сальдо. Формула конечного сальдо выглядит следующим образом:

Сальдо конечное = Сальдо начальное + Сумма увеличения – – Сумма уменьшения.

Сальдо в левой части счета называется **Дебетовым.**

Сальдо в правой части счета называется **Кредитовым.**

5.2 План счетов бухгалтерского учета

Планом счетов называется перечень регистров учета, который позволяет всем предприятиям вести раздельный учет имущества, источников средств и совершаемых операций по единой методологии.

Приказ Минфина РФ
от 31.10.2000 г. № 94

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (с 2001 г.)

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
РАЗДЕЛ I. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	
РАЗДЕЛ II. Производственные запасы		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. НДС при приобретении основных средств 2. НДС по приобретенным нематериальным активам. 3. НДС по приобретенным материально-производственным запасам
РАЗДЕЛ III. Затраты на производство		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
Вспомогательные производства	23	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
РАЗДЕЛ IV. Готовая продукция и товары		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожняя 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
РАЗДЕЛ V. Денежные средства		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Валютные счета	52	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	
РАЗДЕЛ VI. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
РАЗДЕЛ VII. Капитал		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
РАЗДЕЛ VIII. Финансовые результаты		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. НДС 4. Акцизы 9. Прибыль / убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 3. Сальдо прочих доходов и расходов
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления, задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

5.3 Классификация бухгалтерских счетов

Существуют четыре классификации счетов бухгалтерского учета.

I. По экономическому содержанию:

1. Внеоборотные активы.
2. Производственные запасы.
3. Затраты на производство.
4. Готовая продукция, товары.
5. Денежные средства.
6. Расчеты.
7. Капитал.
8. Финансовые результаты.

II. По структуре и назначению:

1. Основные.
2. Регулирующие.
3. Распределительные.
4. Калькуляционные.
5. Сопоставляющие.

III. По объектам отражения хозяйственной деятельности:

1. Активные.
2. Пассивные.
3. Активно-пассивные.

IY. По степени детализации показателей (виды счетов):

1. Синтетические.
2. Аналитические.
3. Субсчета.

5.3.1 Классификация бухгалтерских счетов по экономическому содержанию

Данная классификация отражена в плане счетов (в восьми разделах).

Внеоборотные активы (I раздел)

В раздел Плана счетов «Внеоборотные активы» включены:

1) **счета активов** («Основные средства», «Доходные вложения в материальные ценности», Нематериальные активы», «Оборудование к установке»);

2) **счета процессов** («Вложения во внеоборотные активы»);

3) **регулирующие счета** («Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов»).

Внутри раздела соблюдена определенная последовательность в расположении счетов. В частности, регулирующие счета помещены после основных счетов: счет 01 «Основные средства» и счет 02 «Амортизация основных средств», счет 04 «Нематериальные активы» и счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

Производственные запасы (II раздел)

В разделе «Производственные запасы» предусмотрены:

1) **счета активов** («Материалы», «Животные на выращивании и откорме»);

2) **счета процессов** («Заготовление и приобретение материальных ценностей»);

3) **регулирующие счета** («Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», «Отклонение в стоимости материальных ценностей»). Регулирующий счет (14) помещен после основного счета (10).

Затраты на производство (III раздел)

В разделе «Затраты на производство» помещены:

1) счета учета **основного производства**, продукция которого является предметом деятельности организации;

2) счета учета **вспомогательных производств**;

3) счета для накапливания и распределения затрат **по обслуживанию производства и управлению.**

Готовая продукция и товары (IV раздел)

В разделе «Готовая продукция и товары» расположены:

1) счета для обобщения информации о наличии и движении **готовой продукции** (продуктов производства);

2) счета **товаров** (приобретенных для продажи).

Денежные средства (V раздел)

Счета этого раздела предназначены для обобщения информации:

1) о наличии и движении денежных средств в российской и иностранной валюте: в кассе на расчетных, валютных и других счетах;

2) о финансовых вложениях: акции, ценные бумаги, предоставление займов, вклады. Регулирующий счет «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» помещен после основного счета «Финансовые вложения».

Расчеты (VI раздел)

В разделе «Расчеты» счета помещены в следующей последовательности:

1) счета внешних контрагентов (поставщики, подрядчики, покупатели, заказчики, заимодавцы);

2) счета расчетов с государством (бюджеты, пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования);

3) счета расчетов с персоналом (по оплате труда, подотчетным суммам, прочим операциям);

4) счета расчетов с собственниками (акционерами, участниками, учредителями, уполномоченными государственными и муниципальными органами);

5) счета внутрихозяйственных (внутрибалансовых) расчетов.

В разделе «Расчеты» сокращено число счетов учета расчетов в новом плане счетов. В основном это коснулось синтетических позиций, введенных после вступления в действие нового Гражданского кодекса Российской Федерации. В плане счетов 2001 г.

исключены специальные синтетические счета для учета расчетов: с государственными и муниципальными органами, выступающими учредителями унитарных предприятий; с дочерними и зависимыми обществами; по договорам доверительного управления и простого товарищества; по авансам, полученным и выданным; с внебюджетными фондами; по претензиям; по имущественному и личному страхованию. В данный раздел перенесены счета учета расчетов по привлеченным организацией долгосрочным и краткосрочным кредитам и другим займам.

Капитал (VII раздел)

Капитал организации представлен следующими счетами:

- Уставный капитал.
- Собственные акции.
- Добавочный капитал.
- Резервный капитал.
- Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).
- Целевое финансирование.

Финансовые результаты (VIII раздел)

Счета учета финансовых результатов — их назначение и порядок ведения — приведены в соответствии с ПБУ 9-10/99 «Доходы организации» и «Расходы организации».

- Продажи.
- Прочие доходы и расходы.
- Недостачи и потери от порчи ценностей.
- Резервы предстоящих расходов.
- Расходы и доходы будущих периодов.
- Прибыли и убытки.

5.3.2 Классификация счетов по структуре и назначению

По данной классификации можно выделить следующие пять групп счетов:

1. Основные счета (предназначены для отражения и контроля хозяйственных средств и источников их образования). Их подразделяют на 3 группы:

Инвентарные	для учета внеоборотных активов, производственных запасов, готовой продукции, товаров и денежных средств **(активные)**
Фондовые	для учета капитала, финансовых результатов **(пассивные)**
Счета расчетов	для учета взаимных расчетов предприятия с другими организациями и лицами **(активно-пассивные)**

2. Регулирующие счета (для уточнения оценки хозяйственных средств и их источников):

Счета **«**Амортизация основных средств (нематериальных активов)» регулируют счета основных средств (нематериальных активов).

Счета «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и «Отклонение в стоимости материальных ценностей» регулируют счет «Материалы».

Счет «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» регулирует счет «Финансовые вложения».

Счет «Торговая наценка» регулирует счет «Товары».

3. Распределительные счета (на которых собирают расходы, относящиеся к группе объектов, а затем распределяют на те счета, где учитываются эти объекты):

- Общепроизводственные.
- Общехозяйственные.
- Расходы будущих периодов.
- Расходы на продажу.
- Брак в производстве.

4. Калькуляционные счета (для учета затрат по производству с целью калькуляции). К ним относятся:

- Основное производство.
- Полуфабрикаты собственного производства.
- Вспомогательные производства.
- Обслуживающие производства и хозяйства.

5. Сопоставляющие счета (для определения результатов хозяйственных процессов путем ***сопоставления*** оборотов по Дебету и по Кредиту) К ним относятся:

- Продажи.
- Прочие доходы и расходы.

5.3.3 Классификация счетов по объектам отражения хозяйственной деятельности

Активные — счета, на которых ведется учет хозяйственных средств.

Пассивные — счета, на которых ведется учет источников хозяйственных средств.

Активно-пассивные — счета, на которых учитываются как виды хозяйственных средств, так и источники: как правило, к ним относятся счета расчетов с юридическими и физическими лицами. В процессе расчетов эти лица могут выступать в роли должников предприятия и в роли кредиторов. В первом случае активно-пассивные счета имеют структуру активного счета, во втором — пассивного.

Структура активного счета

Дебет	**Кредит**
Сальдо начальное **Сн**	
Хозяйственные операции, вызывающие **увеличение хозяйственных средств**	Хозяйственные операции, вызывающие **уменьшение хозяйственных средств**
Оборот по дебету = сумма хозяйственных операций за отчетный период **Од**	Оборот по кредиту = сумма хозяйственных операций за отчетный период **Ок**
Сальдо конечное = Сн + Од – Ок **Ск**	

Структура пассивного счета

Дебет	**Кредит**
	Сальдо начальное **Сн**
Хозяйственные операции, вызывающие **уменьшение источников хозяйственных средств**	Хозяйственные операции, вызывающие **увеличение источников хозяйственных средств**
Оборот по дебету = сумма хозяйственных операций за отчетный период **Од**	Оборот по кредиту = сумма хозяйственных операций за отчетный период **Ок**
	Сальдо конечное = Сн + Ок – Од **Ск**

Структура активно-пассивного счета

Дебет	Кредит
Сальдо начальное (остаток хозяйственных средств) **Сн**	Сальдо начальное (остаток источников хозяйственных средств) **Сн**
Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение источников хозяйственных средств или увеличение хозяйственных средств	Хозяйственные операции, вызывающие увеличение источников хозяйственных средств или уменьшение хозяйственных средств
Оборот по дебету= сумма хозяйственных операций за отчетный период	Оборот по кредиту = сумма хозяйственных операций за отчетный период
Сальдо конечное = Сн+Од–Ок **Ск**	Сальдо конечное = Сн+Ок-Од **Ск**

Примечание. Сальдо активно-пассивного счета может быть дебетовым, кредитовым и одновременно дебетовым и кредитовым, когда учитываются расчеты с несколькими контрагентами — одни из них должники, другие — кредиторы. Содержание оборотов активно-пассивного счета зависит от того, функцию какого счета (активного или пассивного) в данный момент он выполняет.

5.3.4 Классификация счетов по степени детализации показателей

В зависимости от степени детализации показателей существует 3 вида счетов:

1. Синтетические.
2. Аналитические.
3. Субсчета.

Синтетические счета — дают обобщающие показатели, характеризующие хозяйственные средства и их источники. Они приведены в плане счетов, и их структура рассмотрена выше в п. 3.3.3.

Аналитические счета служат для более подробной характеристики объектов учета. При помощи аналитических счетов детализируются данные, имеющиеся в синтетических счетах.

Существует два вида аналитических счетов:

1. Расчетные (открываются к синтетическим счетам расчетов).

2. Материальные (открываются к синтетическим счетам товарно-материальных ценностей — ТМЦ).

Например, к синтетическому счету «Материалы» (10) открываются аналитические счета отдельно на каждое наименование и сорт материалов, к синтетическому счету «Расчеты с поставщиками» (60) — в отдельности на каждого поставщика.

Итог записей по синтетическому счету должен совпадать с итогами записей по аналитическим счетам, которые ведутся к данному синтетическому счету.

Субсчета — промежуточное звено между синтетическими и аналитическими счетами. При помощи субсчетов осуществляется промежуточная группировка данных аналитического учета с целью получения дополнительной информации об учитываемых объектах.

Структура аналитических счетов

1. Расчетные аналитические счета имеют такую же схему, как и соответствующие синтетические счета, но сальдо аналитических счетов могут отличаться от сальдо синтетического счета.

Например:

60/Расчеты с поставщиками	
Д	**К**
	Сн=50
Од=200	Ок=50
Ск=100	

60/«Нефтегазгеология»	
Д	**К**
Сн=100	
Од=100	Ок=50
Ск=150	

60/«Нефтепродукт»	
Д	**К**
	Сн=150
Од=100	Ок=0
	Ск=50

2. Материальные аналитические счета по схеме отличаются от синтетических тем, что на аналитических счетах кроме суммы отражаются единицы измерения, цена, количество.

Схема аналитического счета ТМЦ

Наименование	**Единица измерения**	**Цена**	**Дебет**		**Кредит**	
			Кол-во	**Сумма**	**Кол-во**	**Сумма**

5.4 Оборотные ведомости

В конце месяца по всем аналитическим и синтетическим счетам подсчитывают итоги и составляют оборотные ведомости.

Оборотные ведомости по аналитическим и синтетическим счетам:

1. Оборотные ведомости по аналитическим счетам:

а) оборотные ведомости по аналитическим счетам расчетов;

б) оборотные ведомости по аналитическим счетам ТМЦ.

2. Оборотно-сальдовая ведомость по синтетическим счетам (оборотный баланс).

Оборотная ведомость по аналитическим счетам расчетов

Наименование счета	**Остаток начальный**		**Обороты за месяц**		**Остаток конечный**	
	Дебет	**Кредит**	**Дебет**	**Кредит**	**Дебет**	**Кредит**
Нефтепродукт						
Нефтегаз и т. д.						
Итого						

Оборотная ведомость по аналитическим счетам ТМЦ

Наименование счета	**Единицы измерения**	**Цена**	**Остаток начальный**		**Обороты за месяц**				**Остаток конечный**	
			Дебет		**Дебет**		**Кредит**		**Дебет**	
			Кол-во	**Сумма**	**Кол-во**	**Сумма**	**Кол-во**	**Сумма**	**Кол-во**	**Сумма**
Шоколад										
Кофе										
и т.д										
Итого										

Шахматная оборотная ведомость

Дебет / Кредит	01	02	10	и др. счета	**Итого**
01					
02					
10					
и др. счета					
Итого					

Оборотно-сальдовая ведомость по синтетическим счетам (оборотный баланс)

Наименование синтетического счета	Остаток начальный		Обороты за месяц		Остаток конечный	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1						
2						
3						
4						
и т. д.						
Итого						
Должно выполняться равенство итогов:	**Сн д = Сн к**		**О д = О к**		**Ск д = Ск к**	

5.5 Двойная запись в бухгалтерском учете

Хозяйственные процессы на предприятии взаимосвязаны посредством отражения на бухгалтерских счетах. Рассмотрим схему взаимосвязи счетов на примере предпринимательской и непредпринимательской деятельности.

Предпринимательская деятельность

I. Процесс заготовления, снабжения

Дебет	Кредит
1. ТМЦ	1. Денежные средства
2. ТМЦ	2. Задолженность перед поставщиками
3. Задолженность поставщиков по ТМЦ	3. Денежные средства

№ операции	Корреспонденция	
	Дебет	Кредит
1	01	51
	10	50
	15	51
	04	51
2	10	60
3	60	51

Непредпринимательская деятельность

Дебет	Кредит
1. Денежные средства	1. Пожертвование («целевое» финансирование)
2. ТМЦ	2. Пожертвования

№ операции	Корреспонденция	
	Дебет	Кредит
1	50	86
	51	86
2	08	86
	10	86
	15	86
	41	86

II. Процесс производства и выпуска готовой продукции

Дебет	Кредит
1. Себестоимость (незавершенного производства)	1. Списание ТМЦ
2. Себестоимость (незавершенного производства)	2. Начисление затрат
3. Готовая продукция	3. Списание себестоимости незавершенного производства

Дебет	Кредит
1. Уменьшение источника	1. Расход ТМЦ и денежных средств
2. Уменьшение источника	2. Начисление затрат

№	Корреспонденция		Элементы себестоимости
	Дебет	Кредит	
1	20	10	материалы
2	20	02	амортизация
	20	70	зарплата
	20	68	налоги
	20	69	налоги
	20	60	Услуги сторонней организации
3	43	20	готовая продукция

№ операции	Корреспонденция	
	Дебет	Кредит
1	86	10
	86	50
	86	51
	86	41
2	86	02
	86	70
	86	69

III. Процесс продаж

Дебет	Кредит
1. Задолженность покупателя за отгруженную продукцию	1. Выручка за продукцию реализованную
2. Уменьшение выручки за реализованную продукцию	2.Начисление налогов
3. Уменьшение выручки за реализованную продукцию	3. Списание себестоимости готовой продукции
4. Закрытие счета «Продажи»	4. Отражение прибыли
5. Отражение убытков	5. Закрытие счета «Продажи»

№ операции	Корреспонденция	
	Дебет	Кредит
1	62	90
2	90.3	68
3	90.2	43
4	90.9	99
5	99	90.9

Схема взаимосвязи счета 90 Продажи



Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятию «счет бухгалтерского учета».
2. Назовите основные элементы бухгалтерского счета.
3. Дайте определение понятию «план счетов».
4. Какие разделы включает в себя план счетов? Охарактеризуйте каждый раздел.
5. Какие существуют классификации счетов бухгалтерского учета.
6. Из каких счетов состоит классификация по структуре и назначению? Назовите их основные отличия друг от друга.
7. Чем отличаются структуры активного, пассивного и активно-пассивного счетов?

8. Назовите счета в зависимости от степени детализации показателей. Дайте им краткую характеристику.

9. Какая информация должна быть представлена в оборотной ведомости:

а) по аналитическим счетам расчетов;

б) по синтетическим счетам;

в) по субсчетам.

10. В чем заключается принцип «двойной записи» в бухгалтерском учете?

6 УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ

6.1 Общие правила формирования учетной политики

1. Для ведения бухгалтерского учета организация выбирает один способ из нескольких допускаемых законодательством о бухгалтерском учете.

Если способы ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу нормативно не установлены, то при формировании учетной политики организация самостоятельно разрабатывает соответствующий способ, руководствуясь действующими Положениями по бухгалтерскому учету. Такое право предоставлено организациям п.8 ПБУ 1/98.

Разработанный самостоятельно способ ведения учета должен быть обоснован исходя из основных подходов к формированию достоверной информации.

2. Выбранные способы ведения учета организация применяет длительное время — как минимум, отчетный год.

Принятую организацией учетную политику необходимо **применять последовательно из года в год** с внесением изменений и дополнений в случаях, установленных Законом «О бухгалтерском учете» (п. 4 ст. 6).

Отчетный год — это период с 1 января по 31 декабря включительно.

Вновь созданная организация должна сформировать и утвердить свою учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня своей государственной регистрации, но применять учетную политику она должна со дня государственной регистрации.

Для вновь созданных организаций первым отчетным годом считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря этого же года. Если организация была зарегистрирована после 1 октября, то первым отчетным годом для нее будет период с даты регистрации по 31 декабря следующего года.

3. Выбранные способы ведения бухгалтерского учета организация фиксирует в соответствующем документе.

Ответственность за формирование учетной политики согласно п.2 ст.7 Закона «О бухгалтерском учете» возложена на **главного бухгалтера.**

Сформированная учетная политика оформляется **в виде приказа** или приложения к приказу и утверждается руководителем организации. Учетная политика формируется организацией в текущем году и предназначена для применения в следующем, т.е. начало ее применения — 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего приказа (п. 10 ПБУ 1/98). Приказ об учетной политике на 2005 г. должен быть датирован 2004 г.

4. Все выбранные способы ведения учета распространяются на организацию в целом, в том числе и на все структурные подразделения.

Сформированная и утвержденная учетная политика **обязательна для применения всеми филиалами,** представительствами и другими подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения.

Таким образом, учетная политика при ее формировании должна учитывать все особенности хозяйственной деятельности в подразделениях и филиалах. Структурные подразделения, в свою очередь, должны руководствоваться установленной в организации учетной политикой.

Поэтому утвержденный руководителем приказ об учетной политике должен быть доведен до сведения всех обособленных и структурных подразделений до начала следующего года.

6.2 Требования к учетной политике

Учетная политика организации должна формироваться с учетом ***следующих допущений*** (п. 6 ПБУ 1/98).

1. Допущение имущественной обособленности.

Это означает, что в балансе организации ее имущество и обязательства учитываются отдельно от имущества и обязательств других организаций и от имущества собственников этой организации.

2. Допущение непрерывности деятельности.

Это означает, что организация создана для ведения деятельности в обозримом будущем. У нее нет необходимости проводить

процедуру ликвидации или существенно сокращать деятельность, обязательства будут погашаться своевременно.

3. Допущение последовательности применения учетной политики.

Это означает, что учетная политика будет применяться из года в год.

4. *Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности.*

Это означает, что факты хозяйственной деятельности отражаются именно в том периоде времени, в котором они имели место, и их отражение в учете не зависит от поступления денежных средств или оплаты. Иначе это допущение называется методом начисления.

К учетной политике предъявляются следующие требования (п.7 ПБУ 1/98):

1. Учетная политика должна обеспечивать *полное и своевременное отражение фактов* хозяйственной деятельности, т.е., например, все расходы, относящиеся к текущему году, должны быть отражены именно в этом году.

2. Бухгалтерский учет организуется исходя из *требования осмотрительности* таким образом, чтобы организация была готова в большей степени признать расходы и обязательства, чем доходы и активы.

3. *Требование рациональности*. Бухгалтерский учет строится исходя из величины организации и условий деятельности таким образом, чтобы затраты на его ведение и предоставление достоверной информации заинтересованным пользователям не были неоправданно велики (требование рациональности).

4. *Требования приоритета содержания перед формой и непротиворечивости*. Факты хозяйственной деятельности должны отражаться в учете в первую очередь исходя из их экономического содержания, а не из их правовой формы, и данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний день календарного месяца (требования приоритета содержания перед формой и непротиворечивости).

6.3 Раскрытие учетной политики

ПБУ 1/98 предусмотрено, что организации должны раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, которые существенно влияют на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Способы ведения бухгалтерского учета, зафиксированные в учетной политике, **раскрываются через отражение в пояснительной записке**, входящей в состав годовой бухгалтерской отчетности (п. 12 ПБУ 1/98).

Налоговые органы при сдаче годовой отчетности зачастую требуют представить вместе с бухгалтерской отчетностью за прошедший год и приказ об учетной политике на следующий год. Насколько это правомерно?

Как уже упоминалось**, ПБУ 1/98** предусматривает необходимость сообщать пользователям отчетности ограниченный перечень сведений, отражая их в пояснительной записке.

В других нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет, нет требования предоставить полный текст приказа по учетной политике всем внешним пользователям отчетности.

Следовательно, если организация включила в пояснительную записку необходимую информацию об учетной политике, она должна считаться выполнившей требования законодательства о ее раскрытии.

Законом «О бухгалтерском учете» предусмотрен перечень организаций, которые обязаны публиковать свою годовую бухгалтерскую отчетность (ст. 16). К ним отнесены открытые акционерные общества, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов).

Таким образом, эти организации через публикацию бухгалтерской отчетности должны раскрыть пользователям и положения учетной политики, которые могут существенно повлиять на оценку пользователями бухгалтерской отчетности.

Помимо этого требуется сообщать в пояснительной записке также об изменениях в учетной политике, которые будут применяться в следующем году (п. 23 ПБУ 1/98).

Следовательно, если организация в пояснительной записке, которая является частью бухгалтерской отчетности, изложит требуемую нормативными документами по бухгалтерскому учету информацию об учетной политике, то она выполнит свои обязательства перед всеми заинтересованными пользователями, в том числе и перед налоговыми органами.

6.4 Изменения учетной политики

Законом «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/98 предусмотрено, что **изменения в учетную политику организации вносятся в следующих случаях:**

1. При изменениях законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету — обязательное изменение учетной политики.

2. В случаях разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета — добровольное изменение учетной политики.

3. Если существенно изменяются условия деятельности организации — добровольное изменение учетной политики.

Все вносимые в учетную политику изменения утверждаются приказом руководителя организации и начинают применяться с 1 января нового финансового года (п.18 ПБУ 1/98).

При внесении изменений или дополнений в учетную политику нет необходимости переписывать весь приказ об учетной политике заново. Достаточно сформулировать и утвердить изменения и дополнения, вносимые в уже применяемую учетную политику.

Обязательное изменение учетной политики производится при изменении нормативного регулирования бухгалтерского учета:

- законодательно утверждаются новые варианты по отдельным вопросам бухгалтерского учета. Организация выбирает один из утвержденных вариантов и фиксирует его;

- утверждается обязательный к применению новый способ учета или исключается ранее применявшийся. Организация должна принять новый способ или отменить ранее применявшийся, если он стал противоречить законодательству.

Соответственно дате вступления в силу изменений законодательства вносятся и изменения в учетную политику организации.

Разработав новый способ ведения бухгалтерского учета, организация добровольно вносит изменения в учетную политику.

Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации.

При существенном изменении условий деятельности организации также производится добровольное изменение учетной политики.

К существенным изменениям условий деятельности относятся: реорганизация, смена собственников, изменение видов деятельности.

Если в организации проводится реорганизация, то для отражения ее результатов в бухгалтерском учете необходимо также руководствоваться Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утв. Приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н).

Последствия изменения учетной политики отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя из предположения, что измененный способ ведения учета применялся в предыдущем отчетном периоде.

Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке данных, включенных в бухгалтерскую отчетность, за прошедший отчетный период.

Корректировка делается для соблюдения принципа сопоставимости отчетных данных текущего и прошлого периодов.

Корректировки отражаются только в бухгалтерской отчетности, и никакие проводки в бухгалтерском учете не делаются.

Все изменения учетной политики объясняются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

6.5 Дополнения в учетную политику

Организация может начать осуществлять какую-либо дополнительную деятельность, которую ранее не вела. В этом случае она должна зафиксировать в учетной политике способ отражения новых фактов хозяйственной деятельности.

Но это не будет считаться изменением учетной политики. Согласно п.16 ПБУ 1/98 утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации, не признается изменением учетной политики.

Следовательно, организация может дополнять учетную политику по мере возникновения новых фактов хозяйственной деятельности, которых ранее не было. Поэтому при первоначальном формировании учетной политики не следует пытаться описать все возможные в будущем сферы деятельности.

Если организация вносит дополнения в учетную политику из-за того, что у нее возник новый факт хозяйственной деятельности, то ей следует руководствоваться ими сразу же.

А вот внесенные в учетную политику изменения вступают в силу только с 1 января следующего года.

Поэтому необходимо четко различать вносимые в учетную политику изменения и дополнения.

6.6 Содержание учетной политики по бухгалтерскому учету

Каждая организация должна сформировать свою учетную политику самостоятельно, исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности (п. 3 ст. 5 Закона «О бухгалтерском учете»). В учетной политике должны найти отражение именно те способы ведения учета, которые будут применяться этой организацией.

Вопросы, которые должны быть освещены в учетной политике, можно разделить на две группы:

1) организационно-технические;

2) методические.

Одновременно с утверждением учетной политики организация должна разрабатывать и утверждать *в виде приложений к приказу об учетной политике следующие рабочие документы (п.5 ПБУ 1/98):*

1. **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. Он утверждается на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденного Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

2. **Формы первичных учетных документов**, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые унифицированные формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

3. **Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств** организации и методы их оценки. При этом следует руководствоваться Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имеющихся у организации имущества и обязательств. Она необходима для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. Инвентаризации подлежат все имущество организации независимо от его местонахождения, в том числе и числящееся на забалансовых счетах, и все виды финансовых обязательств. Утверждаются формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций. Указанию в учетной политике подлежат только те инвентаризации, которые организация планирует провести по собственной инициативе.

4. **Правила документооборота** и технология обработки учетной информации. Устанавливается порядок и график прохождения документов, определяется круг ответственных за их оформление лиц. Основная цель введения графика состоит в ра-

ционализации документооборота в организации с тем, чтобы каждый первичный документ как можно быстрее проходил через все необходимые подразделения и конкретных исполнителей. Чаще всего график документооборота оформляется в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением и отдельными исполнителями. При этом в обязательном порядке указываются сроки выполнения работ. Все работники организации должны соблюдать утвержденный график документооборота. Контроль за соблюдением графика осуществляет главный бухгалтер.

5. **Порядок контроля за хозяйственными операциями**, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета. Внутренний контроль за осуществляемыми организацией хозяйственными операциями может осуществляться специально созданной в этих целях службой внутреннего контроля. При отсутствии специальной службы контрольные функции обычно передаются одному из работников или равномерно распределяются между несколькими (всеми) работниками.

Контрольные вопросы

1. В соответствии с какими законодательными актами организация руководствуется в своей деятельности учетной политикой?

2. Какие разделы необходимо отразить в учетной политике? Охарактеризуйте основные элементы этих разделов?

3. В каких случаях учетная политика может быть изменена? Когда вступают в силу внесенные изменения?

7 ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

7.1 Первичные учетные документы

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

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

Документ — письменное подтверждение выполнения той или иной хозяйственной операции или права на ее совершение.

Документирование — оформление производственных, финансовых и хозяйственных операций документами (составной элемент метода бухгалтерского учета), т.е. сплошное первичное отражение объектов учета и хозяйственных операций в первичных документах.

Реквизит — сведения, содержащиеся в документах.

В соответствии с п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете первичные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

1) наименование документа (формы);

2) код формы;

3) дату составления;

4) содержание хозяйственной операции;

5) измерители хозяйственной операции (в натуральной и денежной выручке);

6) наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций и правильность их оформления;

7) личные подписи указанных должностных лиц.

Виды первичных документов:

1. Организационно-распорядительные.
2. Оправдательные.
3. Распорядительно-оправдательные.
4. Документы бухгалтерского оформления.

Организационно-распорядительные — приказы, распоряжения, указания, доверенности и т.д. Эти документы разрешают проведение операции, но информация, содержащаяся в них, не заносится в учетные регистры.

Оправдательные — накладные, требования, приходные ордеры, акты и др.

Эти документы отражают факт совершения операции, и информация, содержащаяся в них, заносится в учетные регистры.

Распорядительно-оправдательные — сочетают в себе разрешительный и оправдательный характер (расходный кассовый ордер, платежная ведомость).

Документы бухгалтерского оформления: справки, расчеты, разработочные ведомости: информация из них также заносится в учетные регистры.

Перечень лиц, имеющих **право подписи** первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений. Необходимо при этом оговорить запись «Исправлено» или «Исправленному верить».

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

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

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании их постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

Типовые формы первичной учетной документации

Первичные учетные документации стандартизированы: организации должны использовать бланки типовых (унифицированных) форм, а также бланки специализированных форм, разрабатываемых и утверждаемых министерствами и ведомствами. В настоящее время применяются *типовые формы первичной учетной документации:*

- по учету сельскохозяйственной продукции и сырья;
- по учету труда и его оплаты;
- по учету основных средств и нематериальных активов;
- по учету материалов;
- по учету работ в капитальном строительстве;
- по учету работ строительных машин и механизмов;
- по учету работ в автомобильном транспорте;
- по учету результатов инвентаризации;
- по учету кассовых операций;
- по учету торговых операций;
- по учету товарно-материальных ценностей — счета-фактуры.

Типовые формы первичной учетной документации применяются организациями всех форм собственности и отраслевой принадлежности. Типовые формы предусматривают возможность обработки информации как традиционными методами, так и с применением средств вычислительной техники. Типовые формы имеют рекомендуемый формат, содержат минимальное и необходимое количество реквизитов. Допускается включать в типовые формы недостающие реквизиты исходя из особенностей производства.

Бланки типовых форм приобретаются организацией или могут быть изготовлены ею самостоятельно с применением средств вычислительной техники. В условиях автоматизации бухгалтерского учета при заполнении форм могут использоваться цифровые коды. Применение бланков устаревших и произвольных форм не допускается.

При отсутствии типовой формы документ составляется с учетом требований п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

Типовые формы по учету труда и его оплаты

Номер	Наименование
Т-1	Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу.
Т-1а	Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу
Т-2	Личная карточка работника
Т-2ГС	Личная карточка государственного служащего
Т-3	Штатное расписание
Т-4	Учетная карточка научного, научно-педагогического работника
Т-5	Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу
Т-5а	Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу
Т-6	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику
Т-6а	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам
Т-7	График отпусков
Т-8	Приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником
Т-8а	Приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового

Номер	Наименование
	договора (контракта) с работниками
Т-9	Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку
Т-9а	Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку
Т-10	Командировочное удостоверение
Т-10а	Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении
Т-11	Приказ (распоряжение) о поощрении работника
Т-11а	Приказ (распоряжение) о поощрении работников
Т-12	Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы
Т-13	Табель учета использования рабочего времени
Т-49	Расчетно-платежная ведомость
Т-51	Расчетная ведомость
Т-53	Платежная ведомость
Т-54	Лицевой счет
Т-54а	Лицевой счет (свт)
Т-60	Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику
Т-61	Записка-расчет при прекращении действия трудового договора (контракта) с работником
Т-73	Акт о приемке работ, выполненных по трудовому договору (контракту), заключенному на время выполнения определенной работы

Типовые формы по учету основных средств и нематериальных активов

Номер	Наименование
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средст (кроме зданий, сооружений)
ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)
ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
ОС-3	Акт о приеме-сдачи отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств

Номер	Наименование
ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств(кроме автотранспортных средств)
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования
НМА-1	Карточка учета нематериальных активов

Типовые формы по учету кассовых операций

Номер	Наименование
КО-1	Приходный кассовый ордер
КО-2	Расходный кассовый ордер
КО-3	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов
КО-4	Кассовая книга
КО-5	Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств

Типовые формы по учету материалов

Номер	Наименование
М-2	Доверенность
М-2а	Доверенность
М-4	Приходный ордер
М-7	Акт о приемке материалов
М-8	Лимитно-заборная карта
М-11	Требование-накладная
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону
М-17	Карточка учета материалов
М-35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений

Перечень форм первичной учетной документации по учету торговых операций

Номер	Наименование
ТОРГ-1	Акт о приемке товаров
ТОРГ-2	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей
ТОРГ-3	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров
ТОРГ-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
ТОРГ-5	Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика
ТОРГ-6	Акт о завесе тары
ТОРГ-7	Журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары
ТОРГ-8	Заказ-отборочный лист
ТОРГ-9	Упаковочный ярлык
ТОРГ-10	Спецификация
ТОРГ-11	Товарный ярлык
ТОРГ-12	Товарная накладная
ТОРГ-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары
ТОРГ-14	Расходно-приходная накладная (для мелкорозничной торговли)
ТОРГ-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей

Типовые формы по учету результатов инвентаризации

Номер	Наименование
Инв-1	Инвентаризационная опись основных средств
Инв-1а	Инвентаризационная опись нематериальных активов
Инв-2	Инвентаризационный ярлык
Инв-3	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей
Инв-4	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей от-
Инв-5	груженных
Инв-6	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение
Инв-8	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути
Инв-8а	Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них
Инв-9	Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (уз-

Номер	Наименование
	лах), оборудовании, приборах и других изделиях
Инв-10	Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них
Инв-11	Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств
Инв-15	Акт инвентаризации расходов будущих периодов
Инв-16	Акт инвентаризации наличных денежных средств
Инв-17	Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности
Прил. к ф. Инв-17	Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами
	Справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами
Инв-18	Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств
Инв-19	Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей
Инв-22	Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации
Инв-23	Журнал учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации
Инв-24	Акт о контрольной проверке правильности проведения инвентаризации ценностей
Инв-25	Журнал учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций
Инв-26	Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией

7.2 Регистры бухгалтерского учета

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

Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистре бухгалтерского учета в хронологической последовательности и

группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистре бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

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

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Внешний вид учетных регистров:

- карточки;
- отдельные листы;
- специальные книги (журналы);
- машинограммы.

Карточки предназначены для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки учета основных средств) и материально-производственных запасов (карточки учета материалов, карточки учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов). Карточки не скрепляются между собой, а хранятся в специальных ящиках — картотеках. Карточки открываются на один год и регистрируются в специальном реестре. Так создается картотека малоценных и быстроизнашивающихся предметов, основных средств, материалов.

Отдельные листы — учетные регистры большего формата и с большим количеством сведений по отношению к карточкам. Они предназначены для синтетического и аналитического учета и заводятся, как правило, на один месяц или квартал. К ним относятся журналы-ордера, ведомости. Это самый распространенный вид учетных регистров. Преимуществом отдельных листов и кар-

точек является возможность их заполнения с использованием технических средств.

Книги представляют собой пронумерованные сброшюрованные листы. Преимуществом книг является невозможность замены отдельных листов с целю злоупотреблений и хищений. Например, для сверки данных бухгалтерского и оперативно-складского учета и для контроля сохранности ценностей на складах ведется Книга учета материалов. В организации ведутся главная книга, кассовая книга, также могут применяться книга учета хозяйственных операций, книга учета доходов и расходов, инвентарная книга учета основных средств, книга покупок, книга продаж.

Машинограммы — отдельные листы, заполненные при использовании вычислительной техники и содержащие показатели учетных регистров.

При использовании средств вычислительной техники регистры бухгалтерского учета могут вестись также на *машинных носителях информации* (дисках, дискетах). При ведении регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители информации.

Формы регистров бухгалтерского учета разрабатываются и рекомендуются министерством финансов РФ и другими органами при соблюдении ими общих методологических принципов бухгалтерского учета. Организации могут самостоятельно приспосабливать применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей деятельности при соблюдении общих методологических принципов, установленных Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной, а в предусмотренных законодательством случаях — государственной тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством.

7.3 Исправление ошибочных бухгалтерских записей

Ошибочные записи, возникшие в процессе ведения бухгалтерского учета, исправляются различным образом в зависимости от вида документа, в котором была допущена ошибка.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц с указанием даты внесения исправлений.

Исправления в первичные учетные документы вносятся корректурным способом. Исправление ошибки в учетных регистрах производится корректурным способом, способом дополнительной записи или способом «красного сторно».

Корректурный способ — применяется для исправления ошибок в учетных регистрах, если они выявлены в течение отчетного периода до подведения итогов учетного регистра. Неправильно записанные суммы или текст аккуратно зачеркиваются одной горизонтальной чертой так, чтобы можно было их прочитать. Правильная сумма или нужный текст записываются сверху, справа или слева и подтверждаются записью «Исправлено», подписями соответствующих лиц и датой.

Способ дополнительной записи — используется в случае заниженной суммы операции при правильной корреспонденции счетов. Для увеличения суммы делается дополнительная запись с той же корреспонденцией счетов на разницу между правильной и уже записанной суммой. Для обоснования такой проводки выписывается справка бухгалтерии, подписанная бухгалтером и ответственным лицом, со ссылкой на первую запись.

Способ «красного сторно» — используется в следующих случаях:

1) при неправильной корреспонденции счетов и верной сумме операции;

2) при правильной корреспонденции счетов, но завышенной сумме операции;

3) для корректировки некоторых учетных данных.

Применение способа «красного сторно».

Ведомость «Учет расчетов с поставщиками»

П/п	№ документа, дата	Поставщик	Сальдо на начало месяца	В дебет «Материалы»	В дебет «Основное производство»	Итого
1	1523, 20.07	Организация «А»	–		15000	15000
2	К строке 1	Справка бухгалтерии Организация «А» (сторно)		15000	(15000)	

При применении способа «красного сторно» для исправления ошибочных учетных данных выписывается справка бухгалтерии, исправления вносятся специальной строкой «справка бухгалтерии». Исправляющая запись содержит: номер строки, которая должна быть исправлена, повтор неверной записи от руки красными чернилами или очерчивание рамкой (при автоматизации — со знаком минус), правильную корреспонденцию счетов с той же суммой, записанную обычным способом.

7.4 Порядок организации документооборота

Документооборотом называется движение первичных документов в бухгалтерском учете, которое начинается с создания или получения первичных документов от других организаций, после чего производится принятие их к учету, обработка и последующая передача в архив. Особенности документооборота в условиях автоматизации учета определены нормативными документами.

Документооборот регламентируется графиком. *График документооборота* представляет собой схему или перечень работ по созданию, проверке и обработке документов. В графике документооборота определяются подразделения организации и круг лиц, ответственные за оформление документов, указывается взаимосвязь всех работ и сроки их выполнения. Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждается приказом руководителя организации.

График должен устанавливать в организации рациональный документооборот, то есть предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении. График документооборота должен способствовать улучшению всей учетной работы в организации, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня механизации и автоматизации учетных работ.

Работники организации (начальники цехов, мастера, табельщики, работники планово-экономического и финансового отделов, отделов труда и заработной платы, отдела снабжения, кладовщики, подотчетные лица, работники бухгалтерии) создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В выписке из графика перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения организации, в которые представляются указанные документы.

Пример графика документооборота в организации

Утверждено приказом № _____ от _____

Наименование документа	**Создание документа**				
	Количество экземпляров	Ответственный за выписку	Ответственный за оформление	Ответственный за исполнение	Срок исполнения
1	2	3	4	5	6
Требование	2	цех	ОМТС Бухгалтерия	склад	Ежедневно (до … часов)

Проверка документа				**Обработка документа**		**Передача в архив**	
Ответственен. за проверку	Кто представляет	Порядок представления	Срок представления	Кто исполняет	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок передачи
7	8	9	10	11	12	13	14
Бухгалтерия	1 экз. — цех 2 экз — склад	При отчете При реестре	Ежедневно (до … часов)	Бухгалтерия	Ежедневно	Бухгалтерия	По истечении квартала

Ответственность за соблюдение графика документооборота, за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие документы.

Главный бухгалтер осуществляет контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота. Требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и представления в бухгалтерию или на вычислительные установки необходимых документов и сведений являются обязательными для всех подразделений и служб организации.

7.5 Порядок и сроки хранения документов бухгалтерского учета

Первичные документы, учетные регистры, документы бухгалтерской отчетности подлежат обязательной передаче в *архив* организации. Данные документы до передачи их в архив должны храниться в бухгалтерской службе в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственность лиц, уполномоченных главным бухгалтером.

Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность. Порядок хранения первичных и выходных документов на машиночитаемых носителях определен в соответствующих нормативных документах, регламентирующих ведение бухгалтерского учета в условиях его автоматизации.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Ответственность за сохранность документов бухгалтерского учета в период работы с ними и при передаче в архив несет главный бухгалтер. В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель организации назначает приказом комиссию по расследованию причин пропажи, гибели. Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем организации.

Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в

течение сроков, устанавливаемых согласно правилам организации государственного архивного дела, но не менее *пяти* лет.

Установленные сроки хранения типовых документов дифференцированы по двум группам организаций. К первой группе отнесены организации, в результате деятельности которых образуются документы, имеющие политическое, народно-хозяйственное, научное, социально-культурное или историческое значение и подлежащие приему в государственные архивы.

Ко второй группе отнесены организации вспомогательного и обслуживающего характера, документы от которых непосредственно не поступают в государственные архивы. В приведенной ниже таблице показаны сроки хранения основных документов бухгалтерского учета для второй группы организаций.

Сроки хранения документов бухгалтерского учета (для организаций вспомогательного и обслуживающего характера)

Документы	Срок (лет)
Годовые бухгалтерские отчеты и пояснительные записки	10
Передаточные, разделительные, ликвидационные балансы	10
Первичные документы и приложения к ним	5
Лицевые счета	75-«В»*
Расчетные (расчетно-платежные) ведомости	5
Инвентарные карточки	5
Учетные регистры (главная книга, журналы-ордера)	5
Вспомогательные и контрольные книги, кассовые книги	5
Журналы, книги регистрации счетов, кассовых ордеров	5
Документы об инвентаризации	5

* «В» — возраст лица на момент прекращения ведения лицевого счета.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) должны храниться организацией не менее пяти лет после от-

четного года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании их постановлений в соответствии с законодательством РФ. Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия. Ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

Контрольные вопросы

1. Дайте определения понятиям «документ», «документирование», «реквизит».
2. Назовите виды первичных документов и их основные отличия.
3. Перечислите типовые формы первичной учетной документации.
4. Для чего используются регистры бухгалтерского учета?
5. В каком виде могут быть представлены регистры бухгалтерского учета?
6. Как правильно внести исправления в бухгалтерские записи?
7. Как организовать документооборот в организации?
8. Расскажите о порядке хранения документов бухгалтерского учета.
9. Перечислите сроки хранения документов бухгалтерского учета.

8 ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

8.1 Цели и содержание инвентаризации

В соответствии с п. 1 ст. 12 Федерального закона РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», с пп. 26, 27 Положения о бухгалтерском учете (№ 34н) и с Типовыми методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49) периодическое проведение инвентаризации обязательно. При этом проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имущества и финансовых обязательств организации.

Основные цели инвентаризации:

- Выявление фактического наличия имущества.
- Сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета.
- Проверка полноты и обоснованности отражения в учете обязательств.

Объекты, подлежащие инвентаризации

Согласно п. 1.2 и п. 1.3 «Методических указаний» инвентаризации подлежат:

1. Имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств:

- Денежные средства.
- Прочие финансовые активы.
- Кредиторская задолженность.
- Кредиты банков.
- Займы.
- Резервы.
- Другие виды имущества и финансовых обязательств, числящихся на балансе организации.
- Основные средства.
- Нематериальные активы.

- Производственные запасы.
- Готовая продукция.
- Товары.
- Прочие запасы.
- Финансовые вложения.

2. Производственные запасы и другие виды имущества, не числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки и т.п.), а также имущество, по каким-либо причинам не учтенное.

Особенности проведения инвентаризации отдельных видов материальных ценностей:

1 — по материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов (п. 2.7);

2 — при инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут раздельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи (п. 2.7);

3 — на имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи (п. 2.11).

Имущество осматривают в месте его нахождения отдельно по каждому материально ответственному лицу.

Фактическое наличие имущества определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера (п. 2.7). Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку в установленные сроки фактического наличия имущества (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

8.2 Порядок и сроки инвентаризации

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации и должны быть зафиксированы в учетной политике организации как один из ее элементов (п. 3 ст. 6 Закона РФ «О бухгалтерском учете»).

Вне зависимости от принятой учетной политики согласно п. 2 ст. 12 Закона РФ «О бухгалтерском учете» проведение инвентаризации является обязательным в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года) инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, если это будет специально предусмотрено законодательством Российской Федерации.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризации проводятся:

а) при смене руководителя коллектива (бригадира);

б) при выбытии из коллектива (бригады) более пятидесяти процентов его членов;

в) по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады) (см. п. 1.6 Методических указаний).

В зависимости от величины организации, видов осуществляемой деятельности и иных обстоятельств в отчетном году **мо-**

жет быть проведено несколько инвентаризаций. При этом дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем.

Инвентаризация незавершенного производства и **расходов будущих периодов**

При инвентаризации незавершенного производства в организациях, занятых промышленным производством, необходимо:

- определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;
- определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);
- выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Проверка заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам — с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включаются, а инвентаризируются и фиксируются в отдельных описях.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включаются, а по ним составляются отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья (в соответствующих отраслях промышленности), в описях, а также в сличительных ведомостях приводятся два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

По незавершенному капитальному строительству в описях указывается наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т.п.

При этом проверяется:

а) не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом;

б) состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов.

По этим объектам, в частности, необходимо выявить причины и основание для их консервации.

На законченные строительством объекты, фактически введенные в эксплуатацию полностью или частично, приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами, составляются особые описи. Отдельные описи составляются также на законченные, но почему-либо не введенные в эксплуатацию объекты. В описях необходимо указать причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов.

На прекращенные строительством объекты, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществленному строительству составляются описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства. Для этого должны использоваться соответствующая техническая документация (чертежи, сметы, сметно-финансовые расчеты), акты сдачи работ, этапов, журналы

учета выполненных работ на объектах строительства и другая документация.

Инвентаризационная комиссия по документам устанавливает сумму, подлежащую отражению на счете расходов будущих периодов и отнесению на издержки производства и обращения (либо на соответствующие источники средств организации) в течение документально обоснованного срока в соответствии с разработанными в организации расчетами и учетной политикой.

Пересортица

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются в организациях на издержки обращения и производства, а в бюджетных организациях — на уменьшение финансирования (фондов).

На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией (приложение 5).

8.3 Инвентаризационная комиссия

Для проведения инвентаризации создается **постоянно действующая комиссия** (п. 2.2 «Методических указаний»). При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств во всех подразделениях организации и по всем объектам учета (материально ответственным лицам, видам подлежащих инвентаризации обязательств и т.п.) создаются **рабочие инвентаризационные комиссии.** При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее (п. 2.2 «Методических указаний»).

Персональный состав постоянно действующих и рабочих комиссий утверждает руководитель организации (п. 2.3).

Условия недействительности результатов инвентаризации:

1. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными (п. 2.3).

2. Отсутствие при проверке фактического наличия имущества материально ответственных лиц (п. 2.8).

Процедуры до начала инвентаризации

1. До начала проверки инвентаризационной комиссии надлежит получить все имеющиеся приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «…» (дата)», что должно служить

бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

2. Материально ответственные лица дают **расписки** о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы в комиссию и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества (п. 2.4).

8.4 Составление инвентаризационных описей

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи **не менее чем в двух экземплярах** (п. 2.5). Примерные формы описей и актов приведены в приложениях к Методическим указаниям.

Рассмотрим **основные моменты при составлении инвентаризационной описи**.

1. В инвентаризационной описи либо в качестве неотъемлемого приложения к ней должны присутствовать расписки материально ответственных лиц о сдаче ими всех имеющихся на начало инвентаризации документов, относящихся к движению инвентаризируемого имущества, в бухгалтерию.

2. Описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом, в последнем случае они заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток (п. 2.9).

3. Наименования ценностей и объектов указывают в описях по номенклатуре, а их количество — в единицах измерения, принятых в учете.

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

5. На последних страницах описи незаполненные строки прочеркиваются, оставлять их незаполненными не допускается. Кроме того, на последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

6. Если инвентаризационная опись (акт) составляется на нескольких страницах, то они должны быть пронумерованы и скреплены таким образом, чтобы исключить возможность замены одной или нескольких из них. В акте осуществляется сплошная нумерация позиций имущества, а в конце акта указывается, что проинвентаризированы материальные ценности (или иное имущество) порядковых номеров … общим количеством… единиц на общую сумму … рублей (прописью). Такая запись позволяет исключить возможность внесения в составленный документ несанкционированных изменений после его подписания членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

7. Товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.). Их инвентаризация должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении.

8. При хранении товарно-материальных ценностей, за сохранность которых отвечает одно материально ответственное лицо в разных изолированных помещениях, инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. **После проверки вход в помещение не допускается** (например, опломбировывается), и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов или по данным учета без проверки их фактического наличия.

9. Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной ко-

миссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Такие ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации».

10. При длительной проверке в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально ответственным лицам в присутствии членов комиссии (п. 3.19).

Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации».

11. Инвентаризация товарно-материальных ценностей, отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные документами, оформленными надлежащим образом:

- **по находящимся в пути** — расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами;
- **по отгруженным** — копиями предъявленных покупателем документов (платежных поручений, векселей и т.д.);
- **по просроченным оплатой документам** — с обязательным подтверждением учреждением банка;
- **по находящимся на складах сторонних организаций** — сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

12. Согласно п. 2.10 Методических указаний **описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица.** В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам

комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

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

8.5 Оформление результатов инвентаризации

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с п. 3 ст. 12 Закона «О бухгалтерском учете» и п. 18 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации.

1. Убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации соответственно на издержки производства и обращения у организации или на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

2. Недостача материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц.

Следует иметь в виду, что нормы естественной убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач.

3. В соответствии с п. 5.1 Методических указаний убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

В том случае если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же выявлена недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются в коммерческих организациях на финансо-

вый результат (в дебет счета «Прибыли и убытки»), а в бюджетных организациях — на уменьшение финансирования (фондов). При этом отсутствие конкретных виновников обязательно должно быть подтверждено соответствующими документами, выданными правоохранительными органами (например, справкой органов внутренних дел о прекращении следствия ввиду невозможности установления виновных лиц), или решением суда.

Кроме того, следует обратить внимание, что согласно п. 5.3 Методических указаний взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

4. Если по имуществу выявлены отклонения от учетных данных, то в соответствии с п. 4.1 Методических указаний должны быть составлены сличительные ведомости. В них отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

5. Если в излишке оказались ценности, которые в бухгалтерском учете данной организации не числились, то их стоимость должна быть указана по рыночным ценам.

6. Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры**,** в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

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

8. В документах, представляемых для оформления списания недостачи ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответ-

ствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.). Такие решения могут быть получены как до, так и после или во время инвентаризации.

9. По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения, по результатам которых оформляется акт (Приложение 3 к Методическим указаниям).

Контрольные вопросы

1. Назовите основные цели инвентаризации.
2. Перечислите объекты, подлежащие инвентаризации.
3. Какие существуют особенности проведения инвентаризации отдельных видов материальных ценностей?
4. Назовите случаи обязательного проведения инвентаризации.
5. Назовите условия недействительности результатов инвентаризации.
6. Какие процедуры необходимо произвести до начала инвентаризации.
7. Какие основные моменты необходимо учесть при составлении инвентаризационной описи?
8. Как правильно оформить выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества?

9 БАЛАНС ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ

9.1 Основа построения баланса

Основой построения баланса является классификация хозяйственных средств и их источников. Баланс состоит из двух равновеликих частей:

1) хозяйственные средства — актив (лат. «деятельный»);

2) источники хозяйственных средств — пассив (лат. «недеятельный»).

Бухгалтерский баланс — это есть свод сальдо бухгалтерских счетов. В активе — сальдо активных счетов, в пассиве — сальдо пассивных счетов. Сальдо активно-пассивных счетов отражаются следующим образом: дебетовые — в активе, кредитовые — в пассиве.

Каждый элемент актива и пассива называют **статьей баланса**.

Понятия статьи и счета не идентичны:

- Сальдо некоторых счетов показано по нескольким статьям.
- Некоторые средства, учитываемые на разных счетах, записываются по одной статье.

9.2 Классификация бухгалтерских балансов

I. По времени составления

1. ***Вступительный*** — на момент возникновения предприятия. Он определяет сумму цен, с которых предприятие начало свою деятельность.

2. ***Текущий*** — составляется периодически в течение всего времени существования предприятия:

а) начальный — на начало года;

б) промежуточный — на первую часть квартала;

в) заключительный — на конец года, который является начальным балансом следующего года.

3. ***Ликвидационный*** — формируется при ликвидации предприятия. Эти балансы составляются в течение всего периода ликвидации:

а) начальный;

б) промежуточный;

в) заключительный.

4. ***Разделительный*** — составляется в момент разделения предприятия на несколько структурных единиц или в случае передачи кем-либо структурной единицы предприятия другому (в этом случае баланс часто называется передаточным).

5. ***Объединительный*** — составляется при объединении нескольких предприятий в одно или при присоединении структурных единиц к данному предприятию.

II. По источникам составления

1. ***Инвентарный*** — составляется на основе описи средств. Они требуются при возникновении нового предприятия на существующей ранее имущественной основе или при изменении хозяйственной формы (например, из государственного в акционерное общество).

2. ***Книжный*** — составляется на основе книжных записей (данных текущего бухгалтерского учета) без предварительной проверки путем инвентаризации.

3. ***Генеральный*** — составляется на основе учетных записей и данных инвентаризации.

III. По объему информации

1. ***Единичный —*** деятельность одного предприятия.

2. ***Сводный —*** получается путем механического сложения суммы нескольких единичных балансов.

IV. По характеру деятельности

1. ***Основной*** деятельности — деятельность, соответствующая профилю предприятия, его уставу.

2. ***Не основной*** деятельности — подсобные, транспортные хозяйства, ЖКХ.

V. По объекту отражения

1. ***Самостоятельный консолидированный (баланс организации)*** — это самостоятельный баланс конкретного юридического лица, поэтому включает в себя показатели всех его структурных подразделений — филиалов, представительств, отделений и

тому подобное — вне зависимости от того, выделены ли эти структурные подразделения на отдельный баланс или нет. Показатели баланса организации включаются в сводный баланс в том случае, если эта организация имеет дочерние или зависимые общества либо сама является дочерним или зависимым обществом по отношению к какой-либо организации.

2. ***Отдельный*** — это система показателей, формируемая каким-либо подразделением организации (не являющимся самостоятельным юридическим лицом) и отражающая его имущественное и финансовое положение на отчетную дату для нужд управления организацией (в том числе составления отчетности). Показатели отдельного баланса структурного подразделения включаются в баланс организации.

3. ***Сводный*** — это баланс, включающий в себя помимо показателей бухгалтерской отчетности самой организации показатели бухгалтерской отчетности зависимых и дочерних обществ, являющихся самостоятельными юридическими лицами.

VI. По способу оценки

1. ***Баланс-брутто*** — баланс включает в себя регулирующие статьи.

Регулирующая статья — это статья, которая вычитается при определении остаточной стоимости средств.

Баланс-брутто — это оборотно-сальдовая ведомость (оборотный баланс).

2. ***Баланс-нетто*** — баланс, из которого исключены регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется его «очисткой».

9.3 Структура баланса

В соответствии с классификацией видов имущества (активов) организации актив баланса подразделяется на *разделы:*

1) внеоборотные активы;

2) оборотные активы.

В соответствии с классификацией источников формирования имущества организации (пассивов) пассив баланса подразделяется на разделы:

1) капитал и резервы (соответствует собственному капиталу организации);

2) долгосрочные пассивы;

3) краткосрочные пассивы.

Внутри разделов информация бухгалтерского баланса состоит из отдельных записей, которые называются *статьями (строками).* Каждой статье баланса соответствует тот или иной вид активов или пассивов организации. Несколько статей, отражающих однородные активы, объединяются в *группы статей.*

Содержание бухгалтерского баланса

Раздел	Группа статей	Статья
АКТИВ		
1. Внеоборотные активы	Нематериальные активы	Патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права, интеллектуальная собственность Организационные расходы Деловая репутация организации
	Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования Здания, машины, оборудование и другие основные средства Незавершенное строительство
	Доходные вложения в материальные ценности	Имущество для передачи в лизинг Имущество, предоставляемое по договору проката
	Финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества Инвестиции в зависимые общества Инвестиции в другие организации Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев Прочие финансовые вложения
2. Оборотные активы	Запасы	Сырье, материалы и аналогичные ценности Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные Расходы будущих периодов

Раздел	Группа статей	Статья
	Начисленный НДС на остаток имущества	
	Дебиторская задолженность	Покупатели и заказчики Векселя к получению Задолженность дочерних и зависимых обществ Задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал Авансы выданные Прочие дебиторы
	Финансовые вложения	Займы, предоставленные организациям Прочие финансовые вложения
	Денежные средства	Расчетные счета Валютные счета Прочие денежные средства
БАЛАНС		
ПАССИВ		
3. Капитал и резервы	Уставный капитал	
	Добавочный капитал	
	Резервный капитал	Резервы, образованные в соответствии с законодательством Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами
	Целевое финансирование	
	Нераспределенная прибыль прошлых лет (отчетного года)	
	Непокрытый убыток прошлых лет (отчетного года)	
4. Долгосрочные обязательства	Заемные средства и кредиты	Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты

Раздел	Группа статей	Статья
	Прочие пассивы	
5. Кратко-срочные обя-зательства	Заемные средства и кредиты	Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
	Кредиторская за-долженность	Поставщики и подрядчики Векселя к уплате Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами Задолженность перед персоналом организации Задолженность перед бюджетом и социальными фондами Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов Авансы полученные Прочие кредиторы
	Доходы будущих периодов	
	Резервы предстоя-щих расходов и платежей	
БАЛАНС		

9.4 Составление баланса

Рассмотрим принципы составления баланса на условном примере, не принимая пока во внимание начисление налогов.

1. При создании организации ее учредители вносят денежные средства или другие материальные ценности в уставный фонд (капитал), с чего и начинается деятельность организации. Баланс после внесения учредителями 30 тысяч рублей на открытый в банке расчетный счет будет иметь вид таблицы:

Актив		**Пассив**	
Объект	**Сумма**	**Источник**	**Сумма**
Расчетный счет	30 000 руб.	Уставный капитал	30 000 руб.
Итого	30 000 руб.		30 000 руб.

2. Организация приобрела материалов на сумму 20 тысяч рублей. Баланс после оприходования материалов и расчетов с их поставщиком будет иметь вид таблицы:

Актив		**Пассив**	
Объект	**Сумма**	**Источник**	**Сумма**
Расчетный счет	10 000 руб.	Уставный капитал	30 000 руб.
Материалы	20 000 руб.		
Итого	30 000 руб.		30 000 руб.

3. Из купленных материалов произведена продукция. За изготовление продукции рабочим начислена заработная плата — 15 тысяч рублей. Следовательно, затраты на изготовление продукции составили 35 тысяч рублей (20 + 15). Баланс после изготовления продукции будет иметь вид таблицы:

Актив		**Пассив**	
Объект	**Сумма**	**Источник**	**Сумма**
Расчетный счет	10 000 руб.	Уставный капитал	30 000 руб.
Материалы		Расчеты с персоналом по оплате труда	15 000 руб.
Готовая продукция	35 000 руб.		
Итого	45 000 руб.		45 000 руб.

Как видно, валюта баланса увеличилась до 45 тысяч рублей, поскольку в пассиве появился еще один источник образования хозяйственных объектов (в данном случае, произведенной продукции) — задолженность по заработной плате работникам организации, так как в изготовленную продукцию вложен труд работников, но срок его оплаты еще не наступил.

4. Произведенная продукция отгружена покупателю, который должен за нее уплатить 40 тысяч рублей. Согласно правилам бухгалтерского учета реализация продукции отражается в учете в момент перехода права собственности на продукцию (товары, работы, услуги) от продавца к покупателю. Поскольку в основном переход права собственности на продукцию к ее покупателю происходит в момент ее отгрузки продавцом (кроме тех случаев, когда другое предусмотрено договором), то и реализация про-

дукции отражается в учете по факту ее отгрузки покупателю. Результат реализации произведенной продукции — прибыль (или убыток) — определяется как разница между затратами на ее изготовление и реализацию и ценой, по которой она была продана, в данном случае составит 5 тысяч рублей (40—35).

Баланс после отгрузки продукции покупателю и возникновения за ним задолженности представим в таблице:

Актив		**Пассив**	
Объект	**Сумма**	**Источник**	**Сумма**
Расчетный счет	10 000 руб.	Уставный капитал	30 000 руб.
Материалы		Расчеты с персоналом по оплате труда	15 000 руб.
Готовая продукция		Прибыль	5000 руб.
Расчеты с покупателями и заказчиками	40 000 руб.		
Итого	50 000 руб.		50 000 руб.

В итоге валюта вновь увеличилась, так как произведенная и проданная продукция перешла в состояние задолженности покупателя и появился еще один источник образования средств — прибыль.

5. Покупатель оплатил продукцию, перечислив деньги на расчетный счет:

Актив		**Пассив**	
Объект	**Сумма**	**Источник**	**Сумма**
Расчетный счет	50 000 руб.	Уставный капитал	30 000 руб.
Материалы		Расчеты с персоналом по оплате труда	15 000 руб.
Готовая продукция		Прибыль	5000 руб.
Расчеты с покупателями и заказчиками			
Итого	50 000 руб.		50 000 руб.

6. С расчетного счета снято наличными 15 тысяч рублей и оприходовано в кассу организации:

Актив		**Пассив**	
Объект	**Сумма**	**Источник**	**Сумма**
Расчетный счет	35 000 руб.	Уставный капитал	30 000 руб.
Материалы		Расчеты с персоналом по оплате труда	15 000 руб.
Готовая продукция		Прибыль	5000 руб.
Расчеты с покупателями и заказчиками			
Касса	15 000 руб.		
Итого	50 000 руб.		50 000 руб.

7. Работникам организации из кассы выплачена начисленная им заработная плата:

Актив		**Пассив**	
Объект	**Сумма**	**Источник**	**Сумма**
Расчетный счет	35 000 руб.	Уставный капитал	30 000 руб.
Материалы		Расчеты с персоналом по оплате труда	
Готовая продукция		Прибыль	5000 руб.
Расчеты с покупателями и заказчиками			
Касса			
Итого	35 000 руб.		35 000 руб.

Валюта баланса уменьшилась, так как задолженность по оплате труда была погашена наличными деньгами организации.

9.5 Характеристика изменений в балансе

Существует четыре типа изменений в балансе (Х — сумма неизменных средств).

1. А + Х1 = П + Х1 — увеличение валюты (итога) баланса.
2. А – Х2 = П – Х2 — уменьшение валюты баланса.
3. А + Х3 – Х3 = П — валюта баланса неизменна (одна статья А (актива) увеличивается за счет уменьшения другой).
4. А = П + Х4 – Х4 — валюта баланса неизменна (одна статья П (пассива) увеличивается за счет уменьшения другой).

Рассмотрим на примерах влияние хозяйственных операций на бухгалтерский баланс:

Пример № 1

Операция	Дебет	Кредит	Изменения в балансе	
			Актив	Пассив
1. Поступление материалов от поставщиков	10	60	+ X1	+ X1
2. Уменьшение балансовой стоимости основных средств в результате переоценки	83	01	–X2	–X2
3. Поступление денежных средств с расчетного счета в кассу	50	51	+ X3 –X3	–
4. Уменьшение начисленного износа в результате переоценки основных средств	02	83	–	+ X4 –X4

Пример № 2

Предприниматель зарегистрировал в январе X1 года общество с ограниченной ответственностью «Б», предмет деятельности которого — операции с недвижимостью. Рассмотрим финансово-хозяйственные операции этой организации за январь X1 года и проследим их влияние на статьи и итог бухгалтерского баланса. Для этого после каждой совершенной операции будем составлять бухгалтерский баланс.

1. Вклад в уставный капитал организации

3 января предприниматель внес на расчетный счет организации в банке 50 000 рублей в качестве вклада в уставный капитал. В результате актив баланса представлен статьей «Расчетные счета» с суммой 50 000 рублей, пассив баланса представлен статьей «Уставный капитал» с суммой 50 000 рублей.

Баланс организации «Б» на 3 января X1 г. (руб.)

Актив		Пассив	
Расчетные счета	50 000	Уставный капитал	50 000
Баланс	50 000	Баланс	50 000

2. Приобретение объектов имущества

Пятого января было приобретено небольшое помещение под офис за 25 000 руб. с оплатой с расчетного счета. В результате в активе баланса сумма по статье «Основные средства» увеличилась на 25 000 р., а сумма по статье «Расчетные счета» уменьшилась на 25 000 р. Итог баланса не изменился.

Баланс организации «Б» на 5 января X1 г. (руб.)

Актив		**Пассив**	
Основные средства Расчетные счета	25000 25000	Уставный капитал	50000
Баланс	50000	Баланс	50000

3. Получение коммерческого кредита

Имущество не всегда приобретается за собственный счет. Оно может быть куплено за счет коммерческого кредита, т.е. на основе договора об отсрочке оплаты. Седьмого января были приобретены принадлежности для офиса на сумму 500 руб. с отсрочкой платежа до одного месяца. Эта операция увеличила обе стороны баланса. Актив баланса увеличился включением статьи «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» (МБП) с суммой 500 руб. Пассив баланса увеличился включением статьи «Кредиторская задолженность» с суммой 500 руб., что отразило появление краткосрочных обязательств перед кредиторами.

Баланс организации «Б» на 7 января X1г. (руб.)

Актив		**Пассив**	
Основные средства МБП Расчетные счета	25000 500 25000	Уставный капитал Кредиторская задолженность	50000 500
Баланс	50500	Баланс	50500

4. Погашение задолженности

Предприниматель 14 января оплатил 200 руб. в погашение задолженности за приобретенные принадлежности для офиса. Данная операция уменьшила на 200 руб. сумму по статье «Расчет-

ные счета» в активе баланса и сумму по статье «Кредиторская задолженность» в пассиве баланса. Сумма по статье «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» осталась без изменений.

Баланс организации «Б» на 14 января X1 г. (руб.)

Актив		**Пассив**	
Основные средства	25000	Уставный капитал	50000
МБП	500	Кредиторская задол-	
Расчетные счета	24800	женность	300
Баланс	50300	Баланс	50300

5. Получение доходов

Организация 17 января получила доходы от основной деятельности в форме комиссионного вознаграждения от клиента. Комиссия в сумме 1500 руб. поступила на расчетный счет организации в банке. Эта операция увеличила на 1500 руб. сумму по статье «Расчетные счета» в активе баланса, а пассив баланса увеличился появлением статьи «Прибыль» с суммой 1500 руб.

Баланс организации «Б» на 17 января X1 г. (руб.)

Актив		**Пассив**	
Основные средства	25000	Уставный капитал	50000
МБП	500	Прибыль	1500
Расчетные счета	26300	Кредиторская задолженность	300
Баланс	51800	Баланс	51800

6. Возникновение дебиторской задолженности

Организация 18 января должна была получить на расчетный счет доходы в сумме 2000 руб. в качестве комиссионного вознаграждения от организации «В», но согласилась отсрочить клиенту оплату. Таким образом, у организации появился должник — дебитор, а задолженность за ним в сумме 2000 руб. является дебиторской задолженностью. Этот факт отражается увеличением актива баланса за счет включения статьи «Дебиторская задолженность» с суммой 2000 руб. и увеличением пассива баланса на 2000 руб. за счет увеличения суммы по статье «Прибыль».

Баланс организации «Б» на 18 января X1 г. (руб.)

Актив		**Пассив**	
Основные средства	25000	Уставный капитал	50000
МБП	500	Прибыль	3500
Дебиторская задолженность	2000	Кредиторская задолженность	300
Расчетные счета	26300		
Баланс	53800	Баланс	53800

7. Погашение дебиторской задолженности

28 января на расчетный счет организации поступила 1000 руб. от организации «В» в погашение задолженности. Произошло изменение в активе баланса: сумма по статье «Расчетные счета» увеличилась на 1000 руб., а сумма по статье «Дебиторская задолженность» уменьшилась на 1000 руб.

Баланс организации «Б» на 28 января X1г. (руб.)

Актив		**Пассив**	
Основные средства	25000	Уставный капитал	50000
МБП	500	Прибыль	3500
Дебиторская задолженность	1000	Кредиторская задолженность	300
Расчетные счета	27300		
Баланс	53800	Баланс	53800

8. Совершение финансовых вложений

Имея свободные денежные средства, организация «Б» 30 января вложила 12000 руб. в ценные бумаги других организаций для получения дополнительного дохода от их последующей перепродажи. В результате этой операции произошли изменения в активе баланса: появилась статья «Краткосрочные финансовые вложения» с суммой 12000 руб., а сумма по статье «Расчетные счета» уменьшилась на 12000 руб.

Баланс организации «Б» на 30 января Х1г. (руб.)

Актив		**Пассив**	
Основные средства	25000	Уставный капитал	50000
МБП	500	Прибыль	3500
Дебиторская задолженность	1000	Кредиторская задолженность	300
Краткосрочные фин. вложения	12000		
Расчетные счета	15300		
Баланс	53800	Баланс	53800

9. Распределение прибыли

В конце месяца организация «Б» произвела отчисления в резервный капитал в сумме 1000 руб. из средств полученной прибыли. Данной операции соответствуют изменения в пассиве баланса: появилась статья «Резервный капитал» с суммой 1000 руб. и уменьшилась сумма по статье «Прибыль» на 1000 руб.

Баланс организации «Б» на 31 января Х1г. (руб.)

Актив		**Пассив**	
Основные средства	25000	Уставный капитал	50000
МБП	500	Резервный капитал	1000
Дебиторская задолженность	1000	Прибыль	2500
Краткосрочные фин. вложения	12000	Кредиторская задолженность	300
Расчетные счета	15300		
Баланс	53800	Баланс	53800

При распределении статей по разделам и подведении итогов по разделам данный баланс, составленный на 31 января, примет следующий вид:

Баланс организации «Б» на 31 января X1 г. (руб.)

№	Актив	Сумма	№	Пассив	Сумма
1	**Внеоборотные активы**		**3**	**Капитал и резервы**	
	Основные средства	25000		Уставный капитал	50000
	Итого по разделу1	*25000*		Резервный капитал	1000
2	**Оборотные активы**			Нераспределенная прибыль	2500
	Запасы (МБП)	500		Итого по разделу 3	*53500*
	Дебиторская задолженность	1000	**4**	**Долгосрочные пассивы**	
	Краткосрочные финансовые вложения	12000		Итого по разделу 4	–
	Расчетные счета	15300	**5**	**Краткосрочные пассивы**	
	Итого по разделу 2	*28800*		Кредиторская задолженность	300
				Итого по разделу 5	*300*
	Баланс	***53800***		**Баланс**	***53800***

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятию «бухгалтерский баланс предприятия».
2. Назовите классификацию бухгалтерских балансов.
3. Перечислите виды балансов в каждой из групп классификации.
4. Назовите отличительные особенности балансов в классификации «по объекту отражения».
5. Какие группы статей включены в раздел «внеоборотные активы»?
6. Какие группы статей включены в раздел «оборотные активы»?
7. Опишите структуру раздела «Капитал и резервы».
8. Назовите статьи раздела «краткосрочные обязательства».
9. Вспомните и приведите примеры типов изменений в балансе.
10. Перечислите основные требования к балансу.

10 БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Бухгалтерская отчетность — единая комплексная система показателей имущественного и финансового положения предприятия о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам и предназначенная для детализации учетно-экономической информации. *Отчетным периодом* является календарный период между датами предыдущего и нового отчета. *Отчетная дата* — дата, по состоянию на которую предприятие обязано составлять бухгалтерскую отчетность.

На внутригодовые даты (месяц, квартал, полугодие, 9 мес.) составляется текущая (промежуточная) отчетность; за отчетный год (с 1 января по 31 декабря включительно) — годовой отчет.

Отчетные показатели сгруппированы в следующие формы:

1. Бухгалтерский баланс (ф. № 1).
2. Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2).
3. Отчет об изменениях капитала (ф. № 3).
4. Отчет о движении денежных средств (ф. № 4).
5. Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).
6. Пояснительная записка.
7. Отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6). Его представляют общественные организации (объединения).
8. Специализированные формы (декларации) по налогам.
9. Итоговая часть аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством подлежит обязательному аудиту.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке, в валюте Российской Федерации и подписана руководителем и главным бухгалтером организации.

Принципы заполнения баланса

Во-первых, данные по соответствующим строкам баланса отражаются исходя из оборотов и остатков по аналитическим счетам **Главной книги** на конец отчетного периода.

Во-вторых, в **бухгалтерский баланс** должны включаться

показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

В-третьих, следует иметь в виду, что отдельные показатели, которые недостаточно существенны для того, чтобы требовалось их отдельное представление в бухгалтерском балансе, могут быть достаточно существенными, чтобы представляться обособленно в пояснениях к нему. Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Например, организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов.

В-четвертых, данные в **бухгалтерском балансе** приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков или миллионах рублей, если организация имеет обороты продаж, обязательств и т.п., исчисляемые в сотнях миллионов рублей.

Принципы заполнения отчета о прибылях и убытках

Во-первых, все данные указываются нарастающим итогом с начала года по 31 декабря 200_ г. включительно.

Во-вторых, каждый существенный показатель должен быть представлен в бухгалтерской отчетности отдельно. Несущественные же суммы можно объединять.

В-третьих, в графе 3 отражаются данные финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, а в графе 4 приводятся данные графы 3 Отчета за аналогичный предыдущий период. Если данные предыдущего года несопоставимы с данными за отчетный период, то последние подлежат корректировке исходя из изменений учетной политики, законодательных и иных нормативных актов. Исправительные записи в бухучете при этом

не осуществляются.

Отчет об изменениях капитала **(ф. № 3)** выделен в самостоятельную форму в соответствии с МСФО. В этом отчете раскрывается информация о наличии и изменениях уставного (складочного) капитала, резервного, добавочного капитала и других составляющих собственного капитала организации, а также приводятся данные о факторах изменения величины капитала.

При составлении отчета следует обратить внимание на то, что увеличение (уменьшение) уставного капитала учитывается на основании зарегистрированных в установленном порядке изменений в учредительных документах. При этом величина уставного капитала показывается в соответствии с учредительными документами (объявленный капитал).

Отчет о движении денежных средств **(ф. № 4)** — часть финансовой отчетности, в которой приводятся данные о поступлении и выбытии денежных средств предприятия. Он дополняет бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

Данные отчета свидетельствуют о том, что показатель прибыли существенно отличается от денежных средств: сумма бухгалтерской прибыли может быть одной, а сумма денежных средств — совершенно иной. Величина прибыли (убытка) показывает выраженный в денежной форме экономический итог хозяйственной деятельности предприятия, а денежные средства необходимы для ведения текущих расчетов (выплаты заработной платы, погашения кредиторской задолженности, прочих расходов).

Следовательно, при управлении хозяйственной деятельностью предприятия важно уделять внимание как финансовым результатам, так и движению денежных средств.

Если бухгалтерский баланс отражает финансовое положение предприятия на определенный момент времени (конец отчетного периода), то отчет о движении денежных средств поясняет изменения денежных средств на даты начала и окончания отчетного периода.

Отчет о движении денежных средств содержит данные о денежных поступлениях и выплатах по основной, финансовой и инвестиционной деятельности (капитальным вложением) предприятия. Содержание данного отчета с разбивкой по статьям предоставляет пользователям бухгалтерской отчетности информа-

цию об источниках поступления денежных средств и направлениях пользования.

Информация о движении денежных средств предприятия необходима для предоставления пользователям бухгалтерской отчетности данных, на основании которых можно оценить способность предприятия привлекать и использовать денежные средства, объемы и перемещение денежной массы, изменение остатка денежных средств предприятия за отчетный период.

Классификация поступления и выбытия денежных средств приведена в таблице 12.2.

Текущая деятельность предприятия — это деятельность, приносящая основной доход, а также прочие виды деятельности, не связанные с инвестициями и финансовой деятельностью организации. Как правило, текущая деятельность предприятия направлена на продажу продукции, выполнение работ и оказание услуг.

Инвестиционная деятельность — деятельность, связанная с капитальными вложениями предприятия в связи с приобретением земельных участков, зданий и оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей, осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие предприятия и организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера.

Финансовая деятельность — деятельность предприятия, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытием ранее приобретенных на срок до 12 мес. акций, облигаций и т.п.

Классификация поступления и выбытия денежных средств по направлениям деятельности

Поступление денежных средств	**Вид деятельности**	**Выбытие денежных средств**
От продажи продукции, товаров (работ, услуг)	Текущая деятельность	Заработная плата, выплата авансов
Получение процентов по выданным кредитам		Оплата товаров, сырья, материалов, работ, услуг

Поступление денежных средств	Вид деятельности	Выбытие денежных средств
Авансы полученные		Выплата процентов по полученным кредитам
От сдачи имущества в аренду		Уплата налогов, сборов, отчислений во внебюджетные фонды
От продажи основных средств	Инвестиционная деятельность	Приобретение объектов основных средств
От продажи ценных бумаг (долгосрочных)		Приобретение ценных бумаг (долгосрочных)
От погашения ранее выданных кредитов		Выдача кредитов, займов
От выпуска акций	Финансовая деятельность	Выкуп собственных акций
От выпуска облигаций		Погашение облигаций
Проценты по финансовым вложениям		Выплата дивидендов

Приложение к бухгалтерскому балансу **(ф. № 5)** содержит расшифровку отдельных статей баланса. В нем приводятся данные о наличии и движении заемных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, амортизируемого имущества, средств финансирования долгосрочных инвестиций, затрат, отдельных видов прибылей и убытков, социальных показателей, а также ценностей, учитываемых за балансом.

Типовые формы бухгалтерской отчетности представлены в Приложении 1.

Пояснительная записка включается в состав годовой бухгалтерской отчетности организации. В ней должна содержаться информация о данных, не нашедших отражения в формах бухгалтерской отчетности.

Обычно в пояснительной записке приводятся аналитические материалы о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы предприятия за ряд лет (рентабельность, ликвидность, платежеспособность и т.п.), будущих капитальных вложениях, экономических мероприятиях, осуществляемых предприятием, и их фактической или прогнозируемой эффективности, а также другая информация, способная заинтересовать внешних пользователей годовой бухгалтерской отчетности. Кроме того,

могут приводиться данные о широте рынка сбыта, включая экспортные поставки.

С составлением и выверкой бухгалтерской отчетности тесно связана процедура аудита, при определенных условиях являющаяся обязательной и предусматривающая выдачу *аудиторского заключения.*

Аудитом занимаются специализированные организации — аудиторские фирмы и аудиторы, имеющие соответствующие лицензии. Итоговая часть аудиторского заключения прилагается к годовой бухгалтерской отчетности.

10.1 Представление бухгалтерской отчетности

Все предприятия и организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам предприятия или собственникам его имущества, а также территориальным органам статистики по месту их регистрации. Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством РФ.

Бухгалтерская отчетность должна предоставляться в отдельной папке в сброшюрованном виде. В формах бухгалтерской отчетности приводятся все предусмотренные в них реквизиты и показатели. В случае незаполнения той или иной статьи (строки, графы) ввиду отсутствия у организации соответствующих активов, пассивов, операций эта статья (строка, графа) прочеркивается. Иногда включаются дополнительные показатели (если выявляется недостаточность данных).

Месячная и квартальная бухгалтерская отчетность представляет собой промежуточную отчетность. Квартальная отчетность составляется и предоставляется в течение 30 дней по окончании квартала.

Годовая бухгалтерская отчетность должна предоставляться в течение 90 дней по окончании года, но не ранее 60 дней. Отчетность должна быть составлена по определенным правилам и стандартам.

Бюджетные организации предоставляют месячную, квартальную и годовую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки.

К бухгалтерской отчетности предъявляются следующие *требования:* полнота, достоверность, целостность, последовательность, своевременность, сопоставимость, рациональность, непротиворечивость, нейтральность.

Бухгалтерская отчетность должна обеспечить *достоверное* и *полное* представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности.

Требование *целостности* связано с необходимостью включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных организацией как юридическим лицом и ее представительствами, филиалами и другими территориально обособленными подразделениями на отдельный баланс. Филиалы и представительства обязательно указываются в учредительных документах предприятия.

Требование *последовательности* закрепляет в практике составления бухгалтерской отчетности необходимость постоянства содержания и форм бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснения к ним от одного отчетного года к другому.

Своевременность предполагает представление бухгалтерской отчетности в соответствующие адреса в установленный срок.

Проверяемость отчетности предполагает возможность подтверждения представленной в ней информации в любое время.

Требование *сопоставимости* заключается в том, что каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные, как минимум, за два года — отчетный и предшествовавший отчетному.

Рациональность достигается путем стандартизации соответствующих форм отчетности.

При формировании бухгалтерской отчетности необходимо обеспечить *нейтральность* информации, т.е. исключить возможность удовлетворения интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятию «бухгалтерская отчетность».
2. Перечислите формы бухгалтерской отчетности.
3. Какие финансовые показатели отражены в Отчете о прибылях и убытках?
4. Какая информация должна быть раскрыта в Отчете об изменениях капитала?
5. Классифицируйте движение денежных средств по направлениям деятельности.
6. В каких случаях необходимо составление Пояснительной записки?
7. Расскажите о порядке и сроках предоставления бухгалтерской отчетности.
8. Какие требования необходимо учесть при составлении бухгалтерской отчетности.

11 КОНТРОЛЬНАЯ РАБОТА №1

Контрольная работа состоит из 10 вариантов. Номер варианта выбирается по общим правилам. Каждый вариант включает две задачи. Соответствие между номером варианта и номерами задач приведено в таблице.

Номер варианта	Номера задач
1	1 и 2
2	1 и 3
3	4 и 5
4	4 и 6
5	7 и 8
6	7 и 9
7	8 и 10
8	1 и 8
9	1 и 9
10	4 и 9

Задача № 1

На основе данных для выполнения задачи определить, к какой статье бухгалтерского баланса (активной или пассивной) относятся конкретные виды имущества, источники его формирования, а затем составить бухгалтерский баланс.

Данные для выполнения задачи:

Состав имущества и источники его формирования
АО «Станкостроитель» на 1 января 200_г.

№ п/п	Наименование отдельных видов имущества, источники их формирования и обязательств предприятия	Сумма, тыс. руб.
1.	Вложения во внеоборотные активы	96000
2.	Станки с программно-числовым управлением на складе готовой продукции	26320
3.	Производственное оборудование в механических и сборочных цехах	125632
4.	Сталь круглая диаметром 2 мм на складе	31200
5.	Прочие материалы на складе	7800
6.	Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты на складе	82400
7.	Цветные металлы на складе	3600
8.	Здания производственных цехов	42000
9.	Здания материальных складов и готовой продукции	35000
10.	Здание административного корпуса	29000

№ п/п	Наименование отдельных видов имущества, источники их формирования и обязательств предприятия	Сумма, тыс. руб.
11.	Детали и изделия, не прошедшие всех стадий технологической обработки в механических и сборочных цехах	4180
12.	Полуфабрикаты собственного изготовления	6820
13.	Вложения в ценные бумаги	28500
14.	Продукция, отгруженная покупателям	115000
15.	Предоставленные краткосрочные (сроком до 1 года) займы другим предприятиям	6500
16.	Авансы поставщикам за материалы и комплектующие изделия	12100
17.	Задолженность предприятия поставщикам за материалы	18200
18.	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	17600
19.	Расходы предприятия на освоение новых видов продукции	725
20.	Материалы на складе	475
21.	Кредиторская задолженность на электроэнергию	186
22.	Краткосрочные кредиты	16000
23.	Долгосрочные кредиты	92000
24.	Товарные знаки продукции предприятия	457
25.	Денежные средства в кассе предприятия	3105
26.	Расчетный счет	28190
27.	Уставный капитал	280000
28.	Резервный фонд	24602
29.	Прибыль отчетного года	16750
30.	Целевое финансирование	4870
31.	Валютный счет	3126
32.	Задолженность работникам предприятия по оплате труда	21253
33.	Задолженность бюджету: а) по налогу на доходы физических лиц б) по налогу на добавленную стоимость в) по налогу на прибыль предприятия	 2898 14800 15412
34.	Задолженность предприятия Пенсионному фонду и другим органам страхования	9301
35.	Нераспределенная прибыль прошлых лет	154258

Хозяйственные операции за январь 200_г.

.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.
1.	Получены в кассу с расчетного счета деньги для выдачи заработной платы и командировочных расходов	21300
2.	Выдано из кассы главному инженеру завода под отчет на командировочные	40
3.	Выдана заработная плата работникам предприятия	21060
4.	Внесена из кассы на расчетный счет неполученная заработная плата	200
5.	Отпущены в сборочный цех комплектующие изделия для изготовления продукции	30400
6.	Отпущена со склада сталь круглая в механический цех	10200
7.	Отпущены со склада прочие материалы на производственные нужды	3000
8.	Отпущены со склада цветные металлы на освоение новых видов продукции	2100
9.	Возвращены из производства на склад неиспользуемые комплектующие изделия	10200

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.
10.	Зачислены на расчетный счет авансы покупателей и заказчиков	37900
11.	Зачислена на расчетный счет краткосрочная ссуда банка	80000
12.	Поступила от поставщиков сталь круглая диаметром 3 мм	39000
13.	Начислена заработная плата рабочим механического и сборочного цехов	23210
14.	Акцептованы (приняты к оплате) счета Мосэнерго за энергию на технологические нужды	1790
15.	Получены от Станкоимпорта металлорежущие станки в порядке безвозмездной передачи согласно договору о совместной деятельности	26750
16.	Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы за январь 200_ г.	1492
17.	Удержаны из заработной платы за январь взносы в Пенсионный фонд	232
18.	Удержаны из заработной платы за январь взносы на личное и имущественное страхование	168
19.	Отчислено в резервный капитал за счет нераспределенной прибыли прошлых лет	6750
20.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности бюджету: по налогу на доходы физических лиц из заработной платы по налогу на добавленную стоимость по налогу на прибыль предприятия	 2898 14800 15412
21.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности Пенсионному фонду и другим органам страхования	9301
22.	Произведены начисления в пенсионный фонд и другие органы страхования	8820
23.	Выпущена из производства готовая продукция	56220
24.	Зачтены авансы поставщикам за поступившие материал и комплектующие	12100
25.	Отпущены в сборочный цех полуфабрикаты собственного изготовления	4820
26.	Поступили от поставщиков комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты	26800
27.	Поступили от поставщиков прочие материалы	3200
28.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам за материалы, комплектующие изделия и прочие материалы	20100
29.	Перечислено с расчетного счета в погашение кредиторской задолженности за энергию	186

Задача № 2

1. Составить журнал хозяйственных операций.
2. Открыть счета синтетического учета.
3. Отразить на счетах хозяйственные операции.
4. Подсчитать обороты и конечные остатки.
5. По записям на счетах составить оборотные ведомости простой и шахматной формы:
6. Составить баланс.
7. Определить тип изменения в балансе и отразить в таблице следующей формы:

№ операции	Изменения в балансе				Тип изме-нения	Сумма
	Актив		Пассив			
	Увеличение	Уменьшение	Увеличение	Уменьшение		

Данные для выполнения задания:

Бухгалтерский баланс на 1 апреля 200 _ г.

Актив	**Сумма, (тыс.руб)**	**Пассив**	**Сумма, (тыс. руб.)**
Основные средства (01), в т.ч.	2240	Уставный капитал (80)	3000
здания, машины, оборудование	2240	Нераспределенная прибыль (84/1)	2700
Запасы, в т.ч.	2960	Краткосрочные кредиты банков (66)	1000
материалы (10)	1600	Кредиторская задолженность, в т.ч.	1500
готовая продукция (43)	1360	поставщики (60)	300
Дебиторская задолженность, в т.ч.	480	перед бюджетом (68)	150
покупатели (62)	400	по страхованию (69)	250
прочие дебиторы (76)	80	по оплате труда (70)	800
Денежные средства, в т.ч.	2520		
касса (50)	20		
расчетные счета (51)	2500		
Баланс	**8200**	**Баланс**	**8200**

Хозяйственные операции за II квартал 200_ г.

№	**Содержание хозяйственной операции**	**Сумма, руб.**
1.	Поступил на предприятие безвозмездно станок	328 000
2.	Отгружена покупателям готовая продукция	1700 000
3.	Получено в кассу для выплаты заработной платы рабочим и служащим	750 000
4.	Получена на расчетный счет ссуда банка под товары отгруженные	300 000
5.	Выплачена из кассы заработная плата работникам предприятия	700 000
6.	Получено с расчетного счета в кассу на хозяйственные расходы	50 000
7.	Получена на расчетный счет ссуда банка	250 000
8.	Поступили от поставщиков материалы	220 000
9.	Погашена с расчетного счета задолженность банку по ссуде	500 000
10.	Отпущены со склада в производство материалы	450 000
11.	Отпущены со склада в производство материалы	600 000
12.	Начислена заработная плата работникам за работу по производству продукции	600 000
13.	Произведены начисления органам социального страхования и обеспечения	210 000
14.	Удержаны налоги из заработной платы работников	52 000
15.	Выдано из кассы работникам предприятия на хозяйственные расходы	45 000
16.	Погашена с расчетного счета задолженность поставщику	220 000
17.	Перечислено с расчетного счета поставщикам за полученные от них материалы	280 000
18.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности банку по ссудам	550 000
19.	Получены от поставщиков материалы, расчет за них не произведен	100 000
20.	Выпущена из производства готовая продукция	1 100 000
21.	Списана себестоимость отгруженной продукции	1 360 000
22.	Начислен НДС бюджету за отгруженную продукцию	226 700
23.	Отражена прибыль от продажи	Расчет

Задача № 3

1. Открыть счета синтетического учета.
2. Отразить на счетах хозяйственные операции.
3. Подсчитать обороты и конечные остатки.
4. По записям на счетах составить оборотные ведомости простой и шахматной формы.
5. Составить баланс.
6. Определить тип изменения в балансе и отразить в таблице следующей формы:

№ операции	Изменения в балансе				Тип изме-нения	Сумма
	Актив		Пассив			
	Увеличение	Уменьшение	Увеличение	Уменьшение		

Данные для выполнения задания:

Бухгалтерский баланс ОАО «Машиностроитель» на 1 марта 200_ г.

Актив		**Сумма, тыс. руб.**
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Нематериальные активы...	04	4000
Основные средства	01	86000
Итого по разделу I		90000
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Запасы		
в том числе:		
сырьё, материалы и другие аналогичные ценности	10	27174
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)	20	2300
готовая продукция	43	52000
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	76	70
Денежные средства		
в том числе:		
касса	50	88
расчетные счета	51	35042
Итого по разделу II		116674
БАЛАНС		206674
Пассив		
IV. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ		
Уставный капитал	80	65002
Добавочный капитал	83	7900
Нераспределенная прибыль отчетного года	84	20000
Итого по разделу IV		92902
V. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ПАССИВЫ		
Заемные средства	67	60000

Актив		Сумма, тыс. руб.
Итого по разделу V		60000
VI. КРАТКОСРОЧНЫЕ ПАССИВЫ		
Кредиторская задолженность		
в том числе:		
поставщики и подрядчики	60	27290
по оплате труда	70	7350
по социальному страхованию и обеспечению	69	2793
задолженность перед бюджетом	68	16339
Итого по разделу VI		53722
БАЛАНС		**206674**

Хозяйственные операции за март 200_ г.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.
1.	Поступили на предприятие безвозмездно новые полуавтоматические линии	8000
2.	Поступило на расчетный счет от прочих дебиторов в погашение задолженности	70
3.	Отгружена со склада предприятия покупателям готовая продукция по цене	14000
4.	Зачислена на расчетный счет краткосрочная ссуда банка	52000
5.	**Получены деньги в кассу с расчетного счета для выплаты заработной платы работникам предприятия**	6820
6.	Выдана из кассы заработная плата работникам предприятия	6500
7.	Возвращена на расчетный счет неполученная заработная плата	320
8.	Предприятием приобретены у банка сберегательные сертификаты (краткосрочные финансовые вложения)	2260
9.	Перечислено с расчетного счета дочернему предприятию	7100
10.	Погашена с расчетного счета задолженность банку по краткосрочной ссуде	52000
11.	Отпущены со склада в производство материалы	30000
12.	Отпущены со склада в производство покупные полуфабрикаты	17000
13.	Начислена заработная плата рабочим за изготовление продукции	7500
14.	Удержаны налоги из заработной платы	761
15.	Переданы безвозмездно станки другому предприятию	6000
16.	**Поступили на склад от поставщиков основные материалы и покупные полуфабрикаты**	65000
17.	Выдано из кассы под отчет работнику предприятия на хозяйственные расходы	29
18.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам	27290
19.	Часть прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, присоединена по решению собрания акционеров к уставному капиталу	3700
20.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности по НДС	15400
21.	Перечислена с расчетного счета задолженность кредиторам за товары и услуги	290
22.	Выпущена из производства готовая продукция	26820
23.	Получена на расчетный счет долгосрочная ссуда банка	86900
24.	Израсходовано подотчетным лицом на нужды производства	20
25.	Остаток неизрасходованной суммы возвращен подотчетным лицом в кассу	9
26.	Принят к оплате счет поставщика за поступившие на склад материалы	7826
27.	Отгружена со склада покупателям готовая продукция полностью (по цене)	86000
28.	Списана себестоимость отгруженной продукции	Расчет
29.	Начислен НДС на отгруженную продукцию	Расчет
30.	Отражен финансовый результат	Расчет

Задача № 4

На основе данных для выполнения задачи определить, к какой статье бухгалтерского баланса (активной или пассивной) относятся конкретные виды имущества, источники его формирования, а затем составить бухгалтерский баланс.

Данные для выполнения задачи:

Состав имущества и источники его формирования
АО «Станкостроитель» на 1 января 200_ г.

№ п/п	Наименование отдельных видов имущества, источники их формирования и обязательств предприятия	Сумма, тыс. руб.
1.	Вложения во внеоборотные активы	100000
2.	Станки с программно-числовым управлением на складе готовой продукции	27000
3.	Производственное оборудование в механических и сборочных цехах	127000
4.	Сталь круглая диаметром 2 мм на складе	32000
5.	Прочие материалы на складе	8000
6.	Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты на складе	83000
7.	Цветные металлы на складе	3600
8.	Здания производственных цехов	42000
9.	Здания материальных складов и готовой продукции	35000
10.	Здание административного корпуса	29000
11.	Детали и изделия, не прошедшие всех стадий технологической обработки в механических и сборочных цехах	4180
12.	Полуфабрикаты собственного изготовления	6820
13.	Вложения в ценные бумаги	28500
14.	Продукция, отгруженная покупателям	115000
15.	Предоставленные краткосрочные (сроком до 1 года) займы другим предприятиям	6500
16.	Авансы поставщикам за материалы и комплектующие изделия	12100
17.	Задолженность предприятия поставщикам за материалы	18200
18.	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	17600
19.	Расходы предприятия на освоение новых видов продукции	725
20.	Материалы на складе	475
21.	Кредиторская задолженность на электроэнергию	834
22.	Краткосрочные кредиты	16000
23.	Долгосрочные кредиты	99000
24.	Товарные знаки продукции предприятия	457
25.	Денежные средства в кассе предприятия	3105
26.	Расчетный счет	28190
27.	Уставный капитал	280000
28.	Резервный фонд	24602
29.	Прибыль отчетного года	16750
30.	Целевое финансирование	4870
31.	Валютный счет	3126
32.	Задолженность работникам предприятия по оплате труда	21253

№ п/п	Наименование отдельных видов имущества, источники их формирования и обязательств предприятия	Сумма, тыс. руб.
33.	Задолженность бюджету: а) по налогу на доходы физических лиц б) по налогу на добавленную стоимость в) по налогу на прибыль предприятия	 2898 14800 15412
34.	Задолженность предприятия Пенсионному фонду и другим органам страхования	9301
35.	Нераспределенная прибыль прошлых лет	154258

Хозяйственные операции за январь 200_ г.

.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.
1.	Получены в кассу с расчетного счета деньги для выдачи заработной платы и командировочных расходов	22300
2.	Выдано из кассы главному инженеру завода под отчет на командировочные расходы	40
3.	Выдана заработная плата работникам предприятия	21060
4.	Внесена из кассы на расчетный счет неполученная заработная плата	200
5.	Отпущены в сборочный цех комплектующие изделия для изготовления продукции	30400
6.	Отпущена со склада сталь круглая в механический цех	10200
7.	Отпущены со склада прочие материалы на производственные нужды	3000
8.	Отпущены со склада цветные металлы на освоение новых видов продукции	2100
9.	Возвращены из производства на склад неиспользуемые комплектующие изделия	10200
10.	Зачислены на расчетный счет авансы покупателей и заказчиков	38000
11.	Зачислена на расчетный счет краткосрочная ссуда банка	82000
12.	Поступила от поставщиков сталь круглая диаметром 3 мм	49000
13.	Начислена заработная плата рабочим механического и сборочного цехов	23210
14.	Акцептованы (приняты к оплате) счета Мосэнерго за энергию на технологические нужды	6790
15.	Получены от Станкоимпорта металлорежущие станки в порядке безвозмездной передачи согласно договору о совместной деятельности	26750
16.	Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы за январь 200_ г.	1492
17.	Удержаны из заработной платы за январь взносы в Пенсионный фонд	232
18.	Удержаны из заработной платы за январь взносы на личное и имущественное страхование	168
19.	Отчислено в резервный капитал за счет нераспределенной прибыли прошлых лет	6750
20.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности бюджету: по налогу на доходы физических лиц из заработной платы по налогу на добавленную стоимость по налогу на прибыль предприятия	 2898 14800 15412
21.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности Пенсионному фонду и другим органам страхования	9301
22.	Произведены начисления в пенсионный фонд и другие органы страхования	8820
23.	Выпущена из производства готовая продукция	46220
24.	Зачтены авансы поставщикам за поступившие материал и комплектующие	12100
25.	Отпущены в сборочный цех полуфабрикаты собственного изготовления	4820

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.
26.	Поступили от поставщиков комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты	29800
27.	Поступили от поставщиков прочие материалы	3200
28.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам за материалы, комплектующие изделия и прочие материалы	20100
29.	Перечислено с расчетного счета в погашение кредиторской задолженности за энергию	186
30	Отгружена покупателю продукция со склада полностью по цене, в т.ч. НДС 18%	82600
31	Начислен НДС бюджету	?
32	Списана со склада себестоимость готовой продукции	?
33	Финансовый результат	?

Задача № 5

1. Составить журнал хозяйственных операций.
2. Открыть счета синтетического учета.
3. Отразить на счетах хозяйственные операции.
4. Подсчитать обороты и конечные остатки.
5. По записям на счетах составить оборотные ведомости простой и шахматной формы:
6. Составить баланс.
7. Определить тип изменения в балансе и отразить в таблице следующей формы:

№ операции	Изменения в балансе				Тип изме-нения	Сумма
	Актив		Пассив			
	Увеличение	Уменьшение	Увеличение	Уменьшение		

Данные для выполнения задания:

Бухгалтерский баланс на 1 апреля 200 _ г.

Актив	Сумма, (тыс.руб	Пассив	Сумма, (тыс. руб.)
Основные средства (01), в т.ч.	32240	Уставный капитал (80)	33000
здания, машины, оборудование	32240	Нераспределенная прибыль (84/1)	12700
Запасы, в т.ч.	12960	Краткосрочные кредиты банков (66)	1000
материалы (10)	11600	Кредиторская задолженность, в т.ч.	
готовая продукция (43)	1360	поставщики (60)	300
Дебиторская задолженность, в т.ч.		перед бюджетом (68)	150
покупатели (62)	400	по страхованию (69)	250

Актив	Сумма, (тыс.руб	Пассив	Сумма, (тыс. руб.)
прочие дебиторы (76)	80	по оплате труда (70)	800
Денежные средства, в т.ч.	2520		
касса (50)	20		
расчетные счета (51)	2500		
Баланс	?	**1.1.1.1 Баланс**	**?**

Хозяйственные операции за II квартал 200_ г.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
1.	Поступил на предприятие безвозмездно станок	300 000
2.	Отгружена покупателям готовая продукция по цене, в т.ч. НДС 18%	2 006 000
3.	Получено в кассу для выплаты заработной платы рабочим и служащим	750 000
4.	Получена на расчетный счет ссуда банка	400 000
5.	Выплачена из кассы заработная плата работникам предприятия	700 000
6.	Получено с расчетного счета в кассу на хозяйственные расходы	50 000
7.	Получена на расчетный счет ссуда банка	250 000
8.	Поступили от поставщиков материалы	220 000
9.	Погашена с расчетного счета задолженность банку по ссуде	500 000
10.	Отпущены со склада в производство материалы	450 000
11.	Отпущены со склада в производство материалы	600 000
12.	Начислена заработная плата работникам за работу по производству продукции	700 000
13.	Произведены начисления органам социального страхования и обеспечения	200 000
14.	Удержаны налоги из заработной платы работников	52 000
15.	Выдано из кассы работникам предприятия на хозяйственные расходы	45 000
16.	Погашена с расчетного счета задолженность поставщику	220 000
17.	Перечислено с расчетного счета поставщикам за полученные от них материалы	280 000
18.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности банку по ссудам	550 000
19.	Получены от поставщиков материалы, расчет за них не произведен	100 000
20.	Выпущена из производства готовая продукция полностью	?
21.	Списана себестоимость отгруженной продукции со склада полностью	?
22.	Начислен НДС бюджету за отгруженную продукцию	?
23.	Отражен фин.результат от продажи	?

Задача № 6

1. Открыть счета синтетического учета.
2. Отразить на счетах хозяйственные операции.
3. Подсчитать обороты и конечные остатки.
4. По записям на счетах составить оборотные ведомости простой и шахматной формы.
5. Составить баланс.
6. Определить тип изменения в балансе и отразить в таблице следующей формы:

№ операции	Изменения в балансе				Тип изме-нения	Сумма
	Актив		Пассив			
	Увеличение	Уменьшение	Увеличение	Уменьшение		

Данные для выполнения задания:

Бухгалтерский баланс ОАО «Машиностроитель» на 1 марта 200_ г.

Актив		**Сумма, тыс. руб.**
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Нематериальные активы...	04	14000
Основные средства	01	86000
Итого по разделу I		?
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Запасы		
в том числе:		
сырьё, материалы и другие аналогичные ценности	10	37174
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)	20	12300
готовая продукция	43	52000
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	76	70
Денежные средства		
в том числе:		
касса	50	88
расчетные счета	51	35042
Итого по разделу II		?
БАЛАНС		**?**
Пассив		
IV. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ		
Уставный капитал	80	65002
Добавочный капитал	83	7900
Нераспределенная прибыль отчетного года	84	50000
Итого по разделу IV		?
V. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ПАССИВЫ		
Заемные средства	67	60000
Итого по разделу V		?
VI. КРАТКОСРОЧНЫЕ ПАССИВЫ		
Кредиторская задолженность		
в том числе:		
поставщики и подрядчики	60	27290
по оплате труда	70	7350
по социальному страхованию и обеспечению	69	2793
задолженность перед бюджетом	68	16339
Итого по разделу VI		?
БАЛАНС		**?**

Хозяйственные операции за март 200_г.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.
1.	Поступили на предприятие безвозмездно новые полуавтоматические линии	18000
2.	Поступило на расчетный счет от прочих дебиторов в погашение задолженности	70
3.	Отгружена со склада предприятия покупателям готовая продукция по цене. В т. ч НДС 18%	17700
4.	Зачислена на расчетный счет краткосрочная ссуда банка	52000
5.	**Получены деньги в кассу с расчетного счета для выплаты заработной платы работникам предприятия**	6820
6.	Выдана из кассы заработная плата работникам предприятия	6500
7.	Возвращена на расчетный счет неполученная заработная плата	320
8.	Предприятием приобретены у банка сберегательные сертификаты (краткосрочные финансовые вложения)	2260
9.	Перечислено с расчетного счета дочернему предприятию	7100
10.	Погашена с расчетного счета задолженность банку по краткосрочной ссуде	52000
11.	Отпущены со склада в производство материалы	30000
12.	Отпущены со склада в производство покупные полуфабрикаты	17000
13.	Начислена заработная плата рабочим за изготовление продукции	17500
14.	Удержаны налоги из заработной платы	1761
15.	Переданы безвозмездно станки другому предприятию	6000
16.	**Поступили на склад от поставщиков основные материалы и покупные полуфабрикаты**	65000
17.	Выдано из кассы под отчет работнику предприятия на хозяйственные расходы	29
18.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам	27290
19.	Часть прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, присоединена по решению собрания акционеров к уставному капиталу	13700
20.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности по НДС	15400
21.	Перечислена с расчетного счета задолженность кредиторам за товары и услуги	290
22.	Выпущена из производства готовая продукция	26820
23.	Получена на расчетный счет долгосрочная ссуда банка	86900
24.	Израсходовано подотчетным лицом на нужды производства	20
25.	Остаток неизрасходованной суммы возвращен подотчетным лицом в кассу	9
26.	Принят к оплате счет поставщика за поступившие на склад материалы	7826
27.	Отгружена со склада покупателям готовая продукция полностью (по цене)	162000
28.	Списана себестоимость отгруженной продукции	Расчет
29.	Начислен НДС на отгруженную продукцию	Расчет
30.	Отражен финансовый результат	Расчет

Задача № 7

На основе данных для выполнения задачи определить, к какой статье бухгалтерского баланса (активной или пассивной) относятся конкретные виды имущества, источники его формирования, а затем составить бухгалтерский баланс.

Данные для выполнения задачи:

Состав имущества и источники его формирования АО «Станкостроитель» на 1 января 200_г.

№ п/п	Наименование отдельных видов имущества, источники их формирования и обязательств предприятия	Сумма, тыс. руб.
1.	Вложения во внеоборотные активы	96000
2.	Станки с программно-числовым управлением на складе готовой продукции	26320
3.	Производственное оборудование в механических и сборочных цехах	125632
4.	Сталь круглая диаметром 2 мм на складе	31200
5.	Прочие материалы на складе	7800
6.	Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты на складе	82400
7.	Цветные металлы на складе	3600
8.	Здания производственных цехов	42000
9.	Здания материальных складов и готовой продукции	35000
10.	Здание административного корпуса	29000
11.	Детали и изделия, не прошедшие всех стадий технологической обработки в механических и сборочных цехах	4180
12.	Полуфабрикаты собственного изготовления	6820
13.	Вложения в ценные бумаги	128500
14.	Продукция, отгруженная покупателям	115000
15.	Предоставленные краткосрочные (сроком до 1 года) займы другим предприятиям	6500
16.	Авансы поставщикам за материалы и комплектующие изделия	12100
17.	Задолженность предприятия поставщикам за материалы	18200
18.	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	17600
19.	Расходы предприятия на освоение новых видов продукции	725
20.	Материалы на складе	475
21.	Кредиторская задолженность на электроэнергию	186
22.	Краткосрочные кредиты	16000
23.	Долгосрочные кредиты	92000
24.	Товарные знаки продукции предприятия	457
25.	Денежные средства в кассе предприятия	3105
26.	Расчетный счет	28190
27.	Уставный капитал	380000
28.	Резервный фонд	24602
29.	Прибыль отчетного года	16750
30.	Целевое финансирование	4870
31.	Валютный счет	3126
32.	Задолженность работникам предприятия по оплате труда	21253
33.	Задолженность бюджету: а) по налогу на доходы физических лиц б) по налогу на добавленную стоимость в) по налогу на прибыль предприятия	 2898 14800 15412
34.	Задолженность предприятия Пенсионному фонду и другим органам страхования	9301
35.	Нераспределенная прибыль прошлых лет	154258

Хозяйственные операции за январь 200_ г.

.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.
1.	Получены в кассу с расчетного счета деньги для выдачи заработной платы и командировочных расходов	21300
2.	Выдано из кассы главному инженеру завода под отчет на командировочные расходы	40
3.	Выдана заработная плата работникам предприятия	21060
4.	Внесена из кассы на расчетный счет неполученная заработная плата	200
5.	Отпущены в сборочный цех комплектующие изделия для изготовления продукции	30400
6.	Отпущена со склада сталь круглая в механический цех	10200
7.	Отпущены со склада прочие материалы на производственные нужды	3000
8.	Отпущены со склада цветные металлы на освоение новых видов продукции	2100
9.	Возвращены из производства на склад неиспользуемые комплектующие изделия	10200
10.	Зачислены на расчетный счет авансы покупателей и заказчиков	67900
11.	Зачислена на расчетный счет краткосрочная ссуда банка	90000
12.	Поступила от поставщиков сталь круглая диаметром 3 мм	49000
13.	Начислена заработная плата рабочим механического и сборочного цехов	43210
14.	Акцептованы (приняты к оплате) счета Мосэнерго за энергию на технологические нужды	4790
15.	Получены от Станкоимпорта металлорежущие станки в порядке безвозмездной передачи согласно договору о совместной деятельности	26750
16.	Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы за январь 200_ г.	4492
17.	Удержаны из заработной платы за январь взносы в Пенсионный фонд	232
18.	Удержаны из заработной платы за январь взносы на личное и имущественное страхование	168
19.	Отчислено в резервный капитал за счет нераспределенной прибыли прошлых	6750
20.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности бюджету: по налогу на доходы физических лиц из заработной платы по налогу на добавленную стоимость по налогу на прибыль предприятия	 2898 14800 15412
21.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности Пенсионному фонду и другим органам страхования	9301
22.	Произведены отчисления в пенсионный фонд и другие органы страхования	8820
23.	Выпущена из производства готовая продукция	56220
24.	Зачтены авансы поставщикам за поступившие материал и комплектующие изделия	12100
25.	Отпущены в сборочный цех полуфабрикаты собственного изготовления	4820
26.	Поступили от поставщиков комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты	26800
27.	Поступили от поставщиков прочие материалы	3200
28.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам за материалы, комплектующие изделия и прочие материалы	20100
29.	Перечислено с расчетного счета в погашение кредиторской задолженности за энергию	186
30	Отгружена покупателю продукция со склада полностью по цене, в т.ч. НДС 18%	1180000
31	Начислен НДС бюджету	?
32	Списана со склада себестоимость готовой продукции	?
33	Финансовый результат	?

Задача № 8

1. Составить журнал хозяйственных операций.
2. Открыть счета синтетического учета.
3. Отразить на счетах хозяйственные операции.
4. Подсчитать обороты и конечные остатки.
5. По записям на счетах составить оборотные ведомости простой и шахматной формы:
6. Составить баланс.
7. Определить тип изменения в балансе и отразить в таблице следующей формы:

№ операции	Изменения в балансе				Тип изме-нения	Сумма
	Актив		Пассив			
	Увеличение	Уменьшение	Увеличение	Уменьшение		

Данные для выполнения задания:

Бухгалтерский баланс на 1 апреля 200 _ г.

Актив	**Сумма, (тыс.руб**	**Пассив**	**Сумма, (тыс. руб.)**
Основные средства (01), в т.ч.	2240	Уставный капитал (80)	3000
здания, машины, оборудование	2240	Нераспределенная прибыль (84/1)	2900
Запасы, в т.ч.	2960	Краткосрочные кредиты банков (66)	2000
материалы (10)	1600	Кредиторская задолженность, в т.ч.	
готовая продукция (43)	1360	поставщики (60)	400
Дебиторская задолженность, в т.ч.		перед бюджетом (68)	150
покупатели (62)	500	по страхованию (69)	250
прочие дебиторы (76)	180	по оплате труда (70)	800
Денежные средства, в т.ч.			
касса (50)	120		
расчетные счета (51)	3500		
Баланс	**?**	**Баланс**	**?**

Хозяйственные операции за II квартал 200_ г.

№	**Содержание хозяйственной операции**	**Сумма, руб.**
1.	Поступил на предприятие безвозмездно станок	328 000
2.	Отгружена покупателям готовая продукция по цене с НДС 18%	2 160 000
3.	Получено в кассу для выплаты заработной платы рабочим и служащим	750 000
4.	Получена на расчетный счет ссуда банка под товары отгруженные	300 000
5.	Выплачена из кассы заработная плата работникам предприятия	700 000
6.	Получено с расчетного счета в кассу на хозяйственные расходы	50 000

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
7.	Получена на расчетный счет ссуда банка	250 000
8.	Поступили от поставщиков материалы	220 000
9.	Погашена с расчетного счета задолженность банку по ссуде	500 000
10.	Отпущены со склада в производство материалы	450 000
11.	Отпущены со склада в производство материалы	600 000
12.	Начислена заработная плата работникам за работу по производству продукции	580 000
13.	Произведены отчисления органам социального страхования и обеспечения	210 000
14.	Удержаны налоги из заработной платы работников	52 000
15.	Выдано из кассы работникам предприятия на хозяйственные расходы	40 000
16.	Погашена с расчетного счета задолженность поставщику	220 000
17.	Перечислено с расчетного счета поставщикам за полученные от них материалы	280 000
18.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности банку по ссудам	550 000
19.	Получены от поставщиков материалы, расчет за них не произведен	100 000
20.	Выпущена из производства готовая продукция	?
21.	Списана себестоимость отгруженной продукции	?
22.	Начислен НДС бюджету за отгруженную продукцию	?
23.	Фин. результат от продажи	Расчет

Задача № 9

1. Открыть счета синтетического учета.
2. Отразить на счетах хозяйственные операции.
3. Подсчитать обороты и конечные остатки.
4. По записям на счетах составить оборотные ведомости простой и шахматной формы.
5. Составить баланс.
6. Определить тип изменения в балансе и отразить в таблице следующей формы:

№ операции	Изменения в балансе				Тип изменения	Сумма
	Актив		Пассив			
	Увеличение	Уменьшение	Увеличение	Уменьшение		

Данные для выполнения задания:

Бухгалтерский баланс ОАО «Машиностроитель» на 1 марта 200_ г.

Актив		Сумма, тыс. руб.
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Нематериальные активы...	04	4000
Основные средства	01	90000
Итого по разделу I		?
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		

Актив		Сумма, тыс. руб.
Запасы		
в том числе:		
сырьё, материалы и другие аналогичные ценности	10	57174
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)	20	12300
готовая продукция	43	52000
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	76	170
Денежные средства		
в том числе:		
касса	50	88
расчетные счета	51	35042
Итого по разделу II		?
БАЛАНС		?
Пассив		
IV. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ		
Уставный капитал	80	105002
Добавочный капитал	83	8000
Нераспределенная прибыль отчетного года	84	24000
Итого по разделу IV		?
V. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ПАССИВЫ		
Заемные средства	67	60000
Итого по разделу V		?
VI. КРАТКОСРОЧНЫЕ ПАССИВЫ		
Кредиторская задолженность		
в том числе:		
поставщики и подрядчики	60	27290
по оплате труда	70	7350
по социальному страхованию и обеспечению	69	2793
задолженность перед бюджетом	68	16339
Итого по разделу VI		?
БАЛАНС		**?**

Хозяйственные операции за март 200_г.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.
1.	Поступили на предприятие безвозмездно новые полуавтоматические линии	10000
2.	Поступило на расчетный счет от прочих дебиторов в погашение задолженности	70
3.	Отгружена со склада предприятия покупателям готовая продукция по цене	21240
4.	Зачислена на расчетный счет краткосрочная ссуда банка	72000
5.	**Получены деньги в кассу с расчетного счета для выплаты заработной платы работникам предприятия**	6820
6.	Выдана из кассы заработная плата работникам предприятия	6500
7.	Возвращена на расчетный счет неполученная заработная плата	320
8.	Предприятием приобретены у банка сберегательные сертификаты (краткосрочные финансовые вложения)	2260
9.	Перечислено с расчетного счета дочернему предприятию	7100
10.	Погашена с расчетного счета задолженность банку по краткосрочной ссуде	52000

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.
11.	Отпущены со склада в производство материалы	30000
12.	Отпущены со склада в производство покупные полуфабрикаты	17000
13.	Начислена заработная плата рабочим за изготовление продукции	7500
14.	Удержаны налоги из заработной платы	761
15.	Переданы безвозмездно станки другому предприятию	6000
16.	**Поступили на склад от поставщиков основные материалы и покупные полуфабрикаты**	65000
17.	Выдано из кассы под отчет работнику предприятия на хозяйственные расходы	29
18.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам	27290
19.	Часть прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, присоединена по решению собрания акционеров к уставному капиталу	3700
20.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности по НДС	15400
21.	Перечислена с расчетного счета задолженность кредиторам за товары и услуги	290
22.	Выпущена из производства готовая продукция	26820
23.	Получена на расчетный счет долгосрочная ссуда банка	86900
24.	Израсходовано подотчетным лицом на нужды производства	20
25.	Остаток неизрасходованной суммы возвращен подотчетным лицом в кассу	9
26.	Принят к оплате счет поставщика за поступившие на склад материалы	7826
27.	Отгружена со склада покупателям готовая продукция полностью (по цене)	94400
28.	Списана себестоимость отгруженной продукции	Расчет
29.	Начислен НДС на отгруженную продукцию	Расчет
30.	Отражен финансовый результат	Расчет

Задача №10

На основе данных для выполнения задачи определить, к какой статье бухгалтерского баланса (активной или пассивной) относятся конкретные виды имущества, источники его формирования, а затем составить бухгалтерский баланс.

Данные для выполнения задачи:

Состав имущества и источники его формирования
АО «Станкостроитель» на 1 января 200_г.

№ п/п	Наименование отдельных видов имущества, источники их формирования и обязательств предприятия	Сумма, тыс. руб.
1.	Вложения во внеоборотные активы	96000
2.	Станки с программно-числовым управлением на складе готовой продукции	36320
3.	Производственное оборудование в механических и сборочных цехах	125632
4.	Сталь круглая диаметром 2 мм на складе	31200
5.	Прочие материалы на складе	7800
6.	Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты на складе	82400
7.	Цветные металлы на складе	3600
8.	Здания производственных цехов	42000
9.	Здания материальных складов и готовой продукции	35000

№ п/п	Наименование отдельных видов имущества, источники их формирования и обязательств предприятия	Сумма, тыс. руб.
10.	Здание административного корпуса	29000
11.	Детали и изделия, не прошедшие всех стадий технологической обработки в механических и сборочных цехах	4180
12.	Полуфабрикаты собственного изготовления	6820
13.	Вложения в ценные бумаги	38500
14.	Продукция, отгруженная покупателям	115000
15.	Предоставленные краткосрочные (сроком до 1 года) займы другим предприятиям	6500
16.	Авансы поставщикам за материалы и комплектующие изделия	12100
17.	Задолженность предприятия поставщикам за материалы	18200
18.	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	17600
19.	Расходы предприятия на освоение новых видов продукции	725
20.	Материалы на складе	10475
21.	Кредиторская задолженность на электроэнергию	186
22.	Краткосрочные кредиты	46000
23.	Долгосрочные кредиты	92000
24.	Товарные знаки продукции предприятия	457
25.	Денежные средства в кассе предприятия	3105
26.	Расчетный счет	28190
27.	Уставный капитал	280000
28.	Резервный фонд	24602
29.	Прибыль отчетного года	16750
30.	Целевое финансирование	4870
31.	Валютный счет	3126
32.	Задолженность работникам предприятия по оплате труда	21253
33.	Задолженность бюджету: а) по налогу на доходы физических лиц б) по налогу на добавленную стоимость в) по налогу на прибыль предприятия	 2898 14800 15412
34.	Задолженность предприятия Пенсионному фонду и другим органам страхования	9301
35.	Нераспределенная прибыль прошлых лет	154258

Хозяйственные операции за январь 200_ г.

.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.
1.	Получены в кассу с расчетного счета деньги для выдачи заработной платы и командировочных расходов	21300
2.	Выдано из кассы главному инженеру завода под отчет на командировочные	40
3.	Выдана заработная плата работникам предприятия	21060
4.	Внесена из кассы на расчетный счет неполученная заработная плата	200
5.	Отпущены в сборочный цех комплектующие изделия для изготовления продукции	30400
6.	Отпущена со склада сталь круглая в механический цех	10200
7.	Отпущены со склада прочие материалы на производственные нужды	3000
8.	Отпущены со склада цветные металлы на освоение новых видов продукции	2100
9.	Возвращены из производства на склад неиспользуемые комплектующие изделия	10200

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.
10.	Зачислены на расчетный счет авансы покупателей и заказчиков	37900
11.	Зачислена на расчетный счет краткосрочная ссуда банка	80000
12.	Поступила от поставщиков сталь круглая диаметром 3 мм	39000
13.	Начислена заработная плата рабочим механического и сборочного цехов	23210
14.	Акцептованы (приняты к оплате) счета Мосэнерго за энергию на технологические нужды	1790
15.	Получены от Станкоимпорта металлорежущие станки в порядке безвозмездной передачи согласно договору о совместной деятельности	26750
16.	Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы за январь 200_ г.	1492
17.	Удержаны из заработной платы за январь взносы в Пенсионный фонд	232
18.	Удержаны из заработной платы за январь взносы на личное и имущественное страхование	168
19.	Отчислено в резервный капитал за счет нераспределенной прибыли прошлых лет	6750
20.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности бюджету: по налогу на доходы физических лиц из заработной платы по налогу на добавленную стоимость по налогу на прибыль предприятия	 2898 14800 15412
21.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности Пенсионному фонду и другим органам страхования	9301
22.	Произведены отчисления в пенсионный фонд и другие органы страхования	8820
23.	Выпущена из производства готовая продукция	56220
24.	Зачтены авансы поставщикам за поступившие материал и комплектующие изделия	12100
25.	Отпущены в сборочный цех полуфабрикаты собственного изготовления	4820
26.	Поступили от поставщиков комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты	26800
27.	Поступили от поставщиков прочие материалы	3200
28.	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам за материалы, комплектующие изделия и прочие материалы	20100
29.	Перечислено с расчетного счета в погашение кредиторской задолженности за энергию	186
30	Отгружена покупателю продукция со склада полностью по цене, в т.ч. НДС 18%	1062000
31	Начислен НДС бюджету	?
32	Списана со склада себестоимость готовой продукции	?
33	Финансовый результат	?