



**Современный
Гуманитарный
Университет**

Дистанционное образование

Рабочий учебник

Фамилия, имя, отчество _____

Факультет _____

Номер контракта _____

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

ЮНИТА 1

ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

МОСКВА 1999

Разработано И.В. Барсуковой, канд. экон. наук, доцентом

Рекомендовано Министерством общего и профессионального образования Российской Федерации в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений

КУРС: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Юнита 1. Основы теории бухгалтерского учета.

Юнита 2. Учет основных средств, нематериальных активов и финансовых вложений.

Юнита 3. Учет производственных запасов.

Юнита 4. Учет затрат на производство продукции, учет готовой продукции и ее реализация.

Юнита 5. Учет денежных средств и расчетов.

Юнита 6. Учет капиталов, прибыли, бухгалтерская и учетная политика.

ЮНИТА 1

Изложены основные вопросы теории бухгалтерского учета. Подробно описаны методы бухгалтерского учета, рассмотрены вопросы организации бухучета, функции и структура бухгалтерского аппарата.

Для студентов Современного Гуманитарного Университета

Юнита соответствует образовательной профессиональной программе № 5

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРОГРАММА КУРСА по данной юните	4
ЛИТЕРАТУРА	5
ТЕМАТИЧЕСКИЙ ОБЗОР	6
1. Понятие о народнохозяйственном учете	6
2. Предмет бухгалтерского учета	11
2.1. Имущество предприятий и его классификация	11
2.1.1. Основные средства	13
2.1.2. Нематериальные активы	14
2.1.3. Капитальные вложения	15
2.1.4. Денежные средства	17
2.1.5. Средства в расчетах	19
2.2. Источники образования имущества предприятий	20
2.3. Хозяйственные процессы и операции	26
3. Общая характеристика метода бухгалтерского учета	26
4. Типовые изменения баланса под влиянием хозяйственных операций	28
5. Понятие о счетах бухгалтерского учета	36
5.1. Двойная запись операций на счетах, ее сущность и значение	39
5.2. Синтетический и аналитический учет	42
5.3. Оборотные ведомости	45
5.4. План счетов бухгалтерского учета	47
6. Основы организации бухгалтерского учета	49
6.1. Общие принципы построения бухгалтерского учета на предприятиях	49
6.2. Стадии (этапы) учетного процесса	49
6.3. Организация бухгалтерского учета на предприятиях (в организациях)	50
7. Классификация документов	54
8. Учетные регистры и их виды	64
9. Формы бухгалтерского учета	69
9.1. Формы бухгалтерского учета для организаций малого предпринимательства	88
9.2. Книга учета доходов и расходов субъектов малого предпринимательства	94
10. Функции и структура бухгалтерского аппарата	96
10.1. Права и обязанности главного бухгалтера	96
10.2. Структура бухгалтерского аппарата	98
10.3. Должностные инструкции	100
ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ	102
ФАЙЛ МАТЕРИАЛОВ	110
ГЛОССАРИЙ*	

* Глоссарий расположен в середине учебного пособия и предназначен для самостоятельного заучивания новых понятий.

ПРОГРАММА КУРСА по данной юните

Понятие о народнохозяйственном учете. Предмет бухгалтерского учета. Общая характеристика метода бухгалтерского учета. Типовые изменения баланса под влиянием хозяйственных операций. Понятие о счетах бухгалтерского учета. Основы организации бухгалтерского учета. Классификация документов. Учетные регистры и их виды. Формы бухгалтерского учета. Функции и структура бухгалтерского аппарата.

ЛИТЕРАТУРА

Базовая

1. Кондраков Н. Принципы бухгалтерского учета: Учебное пособие. М., 1997.

Дополнительная

2. Кирьянова З. Теория бухучета: Учебник. 2-е изд. М., 1998.
3. Ростовцев А. Составление бухгалтерских документов. М., 1998.
4. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета. М., 1997.
5. Кутер М. Бухучет: основы теории: Учебное пособие. М., 1997.
6. Абашина А. Синтетический и аналитический учет. М., 1997.
7. Неселовская Т.М. Сборник задач по теории бухгалтерского учета. М., 1997.
8. Наумова Н.А. Основы бухучета: Учебное пособие для вузов. М., 1998.
9. Щадилова С. Основы бухучета. 2-е изд. М., 1998.
10. Лебедев О. Основы бухгалтерии: Учебное пособие. М., 1997.
11. Воронина Л. Основы бухучета и аудита: Учебное пособие. В 2-х ч. М., 1997.
12. Шаповалова Н. Толковый словарь бухгалтера. 3-е изд. М., 1997.
13. Щадилова С. Бухучет для всех: Книга-пособие. М., 1995.
14. Соколов Я. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие. М., 1996.
15. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. М., 1998.

1. ПОНЯТИЕ О НАРОДНОХОЗЯЙСТВЕННОМ УЧЕТЕ

Система – это множество элементов, находящихся в связях друг с другом, образующих единство. **Системой бухгалтерского учета** является логический комплекс, обобщающий процессы производства, снабжения, реализации, решающий задачи на микро- и макроуровне, обеспечивающий управление предприятием.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством РФ.

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из Федерального закона о бухгалтерском учете (129-ФЗ), принятого Государственной Думой, одобренного Советом Федерации и подписанного Президентом РФ 24 ноября 1996 г., который устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также других федеральных законов, указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ.

Совершая экскурс в историю, вспомним, что в первобытном обществе учет дополнял память человека, а впоследствии служил и средством доказательства и контроля за общинным производством и распределением средств существования. В рабовладельческом обществе объектами учета являлись рабовладельческие хозяйства, торговые сделки купцов, а также финансовое хозяйство рабовладельческого государства. В феодальном обществе земледелие и ремесло становились обширнее и разнообразнее. Соответственно возрастало значение хозяйственного учета как средства контроля и воздействия на хозяйство и с этих позиций росло значение хозяйственного учета.

С развитием торговли, культуры, науки расширялась сфера применения хозяйственного учета, что привело к совершенствованию методологии учета. Уже в XIII в. в крупнейших торговых городах Италии возникла система двойной записи. Первым правилом двойной записи описал Бенедикт Контрульи в своей книге “О торговле и честном торговце,” которая была написана в 1458 г., но издана только в 1573 г. Поэтому автором первого печатного труда по системе двойной записи считается профессор математики Лука Пачоли, книга которого “Итоги (сумма) всей арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях”, содержащая трактат “О счетах и записях”, была издана уже в 1494 г. В нашей стране на развитие учета большое влияние оказали западноевропейская практика учета и появившиеся в России в XVIII в. исследования методики учета.

Сложная и многогранная деятельность каждого предприятия требует организации такой системы хозяйственного учета, которая позволила бы отражать имущество, обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые в организациях в процессе их деятельности, и получать достоверную информацию о происходящих изменениях в самых различных группировках. Это достигается с помощью применения оперативного бухгалтерского учета и статистики.

Бухгалтерский учет обеспечивает сплошное, непрерывное во времени, взаимосвязанное, документально обоснованное отражение происходящих на предприятиях хозяйственных операций в денежном выражении. Этот учет является: сплошным, так как регистрирует все хозяйственные операции, вызывающие изменения в средствах предприятия; непрерывным и взаимосвя-

* Жирным шрифтом выделены новые понятия, которые необходимо усвоить. Знание этих понятий будет проверяться при тестировании.

занным, так как последовательно, непрерывно и взаимосвязанно регистрирует эти процессы и изменения методом двойной записи; документальным, так как основывается только на документах; денежным, поскольку отражает все хозяйственные операции в конечном счете в денежной оценке.

Согласно Федеральному закону о бухгалтерском учете (п. 1 ст. 1) **“бухгалтерский учет** представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций”.

Словосочетание “упорядоченная система”, употребленное применительно к бухгалтерскому учету, означает, что для достижения своей цели в бухгалтерском учете применяется ряд специфических методологических приемов в определенной взаимосвязанности, образующих целостность, единство. Система информации основана на **Плане счетов**, представляющем собой систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета (а счета бухгалтерского учета – это прежде всего способ группировки информации), позволяющий идентифицировать и осуществлять процессы сбора, регистрации и обобщения информации от микро- до макроуровня.

Сбор информации предполагает получение первичных документов. Регистрация информации предполагает фиксацию фактов хозяйственной жизни, отраженных в документах, а обобщение информации – ее группировку первоначально на счетах бухгалтерского учета и затем в бухгалтерской отчетности. **Бухгалтерская отчетность** – это система взаимосвязанных показателей, составляемая нарастающим итогом с начала года и отражающая имущественное положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

В соответствии со ст. 132 ГК РФ “в состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законом или договором”.

Денежное выражение используется как средство обобщения разнообразной информации об имуществе (и обязательствах).

Однако бухгалтерский учет – это система сбора информации не только об имуществе, но также и об обязательствах организаций.

Понятие “обязательства” содержит ст. 307 ГК РФ (п. 1): “В силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т. п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности”.

Основы формирования периодической бухгалтерской отчетности организации регламентированы не только Федеральным законом о бухгалтерском учете, но и Положением по бухгалтерскому учету и отчетности организации, утвержденным Приказом Минфина России от 8 февраля 1996 г. № 10 и указами Минфина России. В соответствии с этими документами бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее деятельности. Достоверной отчетностью считается:

а) бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная с соблюдением требований, установленных нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет в Российской Федерации;

б) такая степень точности данных, которая позволяет компетентному пользователю делать на ее основе правильные выводы о результатах деятельности экономических субъектов и принимать основанные на этих выводах решения.

Внутренние пользователи бухгалтерской отчетности – это руководители, участники и собственники имущества организации. **Внешние пользователи** – это инвесторы, кредиторы, органы государственной налоговой инспекции, органы государственной статистики и др., которые пользуются отчетностью для контроля за:

- соблюдением законодательства РФ при осуществлении операций с имуществом;
- целесообразностью исполнения обязательств;
- рациональностью использования ресурсов в соответствии с установленными нормами, нормативами и сметами.

Традиционно основными задачами бухгалтерского учета являлись отражение хозяйственной деятельности, обеспечение контроля за сохранностью имущества. Однако понятие бухгалтерского учета гораздо шире такого привычного понимания. Это связано с созданием эффективных методов управления регулируемые рыночными отношениями, разработкой принципов налоговой политики, ликвидацией в экономике уравнивающих тенденций. Все более часто бухгалтерский учет выступает в качестве средства, необходимого для принятия управленческих решений в сочетании с контрольными функциями за процессами производства. Если ранее основные задачи определялись как точный учет: а) хозяйственных средств; б) затрат на производство продукции; в) начислений и перечислений в бюджет налогов и контроль за ресурсами, то в настоящее время этот перечень необходимо расширить. Перед бухгалтерским учетом стоят задачи оценить:

- уровень и динамику показателей прибыли;
- использования прибыли;
- финансовую устойчивость предприятия;
- показатели себестоимости продукции;
- показатели рентабельности;
- ликвидность баланса и платежеспособность предприятия;
- степень ответственности лиц, занятых хозяйственной деятельностью.

Федеральный закон о бухгалтерском учете выделил в качестве основных следующие задачи:

- 1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности (для разработки текущих и перспективных планов, оценки результатов деятельности, разработки решений в управлении и контроле и т.п.);
- 2) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов для обеспечения ее финансовой устойчивости (п. 3 ст. 1).

Выполнение этих задач достигается при помощи информационного моделирования.

Речь идет, во-первых, о моделировании денежных ресурсов; во-вторых, о моделировании затрат, формировании валового дохода и окончательного финансового результата (прибыли и убытка) за определенный период; в-третьих, о моделировании процессов планирования и контроля хозяйственной деятельности.

В качестве результатов процесса моделирования расходов и доходов выступает **бухгалтерский баланс** – это модель, отражающая имущество предприятия, его обязательства, фонды. Баланс в дополнении с другими

формами отчетности представляет собой концентрированное понятие «финансовый бухгалтерский учет».

Третий процесс моделирования базируется на понимании бухгалтерского учета как инструмента управления. При таком понимании бухгалтерский учет, оперативный учет, статистика и планирование рассматриваются как единое целое, образующее так называемый управленческий учет. Управленческий учет «охватывает все виды учетной информации, необходимой для управления в пределах самой фирмы», – такое определение содержится в учебнике «Бухгалтерский учет» под редакцией профессора П.С.Безруких (М., 1994. С. 16). Ч.Т.Хорнгрен и Дж.Фостер в книге «Бухгалтерский учет: управленческий учет» (М., 1995. С. 8) дают такое определение: «**Управленческий учет** – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами. Синонимом является внутренний учет».

Частью общей сферы управленческого учета является производственный учет. Главная цель производственного учета – калькулирование себестоимости продукции и услуг, анализ экономики или перерасхода по сравнению с предыдущими периодами (прогнозами) и стандартами. Основная цель управленческого учета – это снабжение информацией менеджеров, например, для установления продажных цен, оценки запасов, исчисления конкретных производственных показателей. Подготовка такого рода информации может существенно отличаться от техники, технологии, методологии получения информации, используемой в финансовом учете. Для сравнения приведем ряд таких отличий финансового и управленческого учета (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Отличительные особенности финансового и управленческого учета

Область сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
Потребители информации	Внешние и внутренние потребители	Внутренние потребители
Методы бухгалтерского учета	Метод двойной записи	Любой метод, не обязательно только «двойной записи»
Группирование затрат	По элементам затрат	По статьям затрат
Объекты учета	Предприятие	Структурные подразделения предприятия
Периодичность отчетности	Регулируется законодательно	Регулируется внутренними распоряжениями
Предъявляемые требования	Объективность информации – главное требование для пользователей	Точность информации – главное требование для планирования и анализа
и т.д.		

Таким образом, учет затрат становится частью управленческого учета исходя из потребностей руководства предприятия. При организации финансового и управленческого учета должно соблюдаться главное требование - соответствие Федеральному закону о бухгалтерском учете, Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению. В них установлены единые методологические основы ведения бухгалтерского учета и составления отчетности для всех предприятий, независимо от вида деятельности и формы собственности.

План счетов является определяющим в системе бухгалтерского учета. Он соответствует целям, задачам, связан с налоговой политикой, организацией ведения учета конечных финансовых результатов работы внутренних подразделений предприятия.

Претерпевая эволюцию, бухгалтерский учет все более совмещается с информационной системой управления, подготавливая базу для принятия операционных, тактических и стратегических управленческих решений.

Для принятия операционных и тактических решений бухгалтерский учет представляет всю необходимую информацию. Для принятия же стратегических решений следует, кроме учетной информации, располагать результатами социальных исследований.

Переход национального хозяйства на рыночные отношения, активное участие предприятий в мировых экономических связях диктуют необходимость совершенствования бухгалтерского учета в направлении приближения к правилам и стандартам, принятым во многих странах. В России разработана программа перехода на принятую в международной практике систему учета и отчетности. Стандарт содержит описание всех важнейших аспектов учетной политики, принятой при подготовке финансовых отчетов.

Ныне действующий План счетов приближен к международным стандартам. Однако и в дальнейшем он будет совершенствоваться по пути сближения с планом счетов стран с развитой рыночной экономикой. Параллельно происходит процесс интегрирования межнациональных систем в единую межнациональную систему учета и отчетности.

Экономистами В.И.Ткач и М.В.Ткач проведено исследование международной системы учета и отчетности, а также планов счетов¹. Авторы делают вывод, что национальная система бухгалтерского учета позволяет решить определенные тактические и стратегические задачи развития экономики страны с учетом использования приоритетного направления. Видный австрийский бизнесмен В.Хойер в книге "Как делать бизнес в Европе" считает, что внутренние балансы и отчетность составляют главным образом для анализа ликвидности. Они содержат информацию для руководства об истинном финансовом положении. При этом автор отмечает, что ведение балансовой политики – не преступление. Она реализуется в рамках действующих законов. В. Хойер перечисляет **меры балансовой политики**: начисление износа, отсрочка введения в действие новых цехов и оборудования, продажа ненужного оборудования. Меры, принимаемые после даты составления баланса: все виды списания (готовой продукции, запасов), повышение балансовой стоимости оборотных средств (путем использования методов ЛИФО, ФИФО), перенос резервов и др.

Практика учета, основанная на новейших методах обработки экономической информации в США и Великобритании, а также методология принятия управленческих решений на данных бухгалтерского учета заставляют переосмыслить сложившуюся роль бухгалтерского учета, рассматривая его как средство определения ответственности за экономическую эффективность хозяйственной деятельности.

¹ Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М., 1992.

Во внутрифирменном учете компаний и корпораций Запада соблюдаются следующие основные принципы:

- запись доходов и затрат в том же периоде, когда они фактически произошли;
- осмотрительность, т.е. при возникновении вопросов в процессе сделок и их оформлении необходимо соблюдать осторожность;
- существенность, иначе говоря, в отчетах должны быть отражены все достаточно важные события, которые влияют на результаты или решения;
- преобладание содержания над формой (операции должны отражаться в соответствии с их экономическим содержанием и финансовой реальностью, а не только в соответствии с их юридической формой);
- приверженность основным принципам (проблемы учета, возникающие у предприятия, входящего в состав концерна, должны решаться централизованно с учетом международных стандартов).

Межнациональные системы учета базируются на общих принципах учетной системы с распространением основных принципов одной или нескольких национальных систем на группу государств с дифференцированным уровнем регламентации учета. Формирование межнациональных систем занимало в экономическом развитии значительный период времени и характеризовалось появлением в конце XIX в. англо-саксонской и французской систем, которые переросли после второй мировой войны в межрегиональные учетные системы - Европейского экономического сообщества, Организации африканского единства, учетные системы США и Канады, южноафриканских государств. Одновременно происходил процесс создания единой международной системы учета и отчетности.

Переход нашего национального хозяйства на рыночные отношения, возникновение и развитие предприятий негосударственных форм собственности требуют совершенствования бухгалтерского учета в направлении приближения к правилам и стандартам, принятым во многих странах. Параллельно происходит процесс интегрирования межнациональных учетных систем в единую международную систему учета и отчетности.

2. ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Имущество предприятий и его классификация

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность организации.

Кругооборот хозяйственных средств складывается из трех стадий: процесса снабжения, процесса производства и процесса реализации. Каждый из этих процессов характеризуется свойственным только ему комплексом многочисленных хозяйственных операций, вызывающих изменения в составе имущества и источниках формирования хозяйственных средств.

Процесс снабжения заключается в том, что функциональные службы предприятия приобретают сырье, материалы, полуфабрикаты, запасные части и другие материальные ценности, необходимые предприятию для его производственной деятельности.

Приобретение их влечет за собой возникновение производственных запасов на складе и расчетных отношений с поставщиками этих ценностей. На этой стадии кругооборота подготавливается развитие процесса производства.

Процесс производства начинается с момента передачи сырья, материалов, полуфабрикатов и других материальных ценностей в производство. На

этой стадии образуются материальные ценности. Процесс производства – наиболее важный и сложный процесс, в ходе которого происходит формирование себестоимости продукции. Завершается он выпуском и передачей готовой продукции на склады предприятий.

Процесс реализации – заключительная стадия кругооборота. Готовая продукция основного производства, имеющаяся на складе предприятия, реализуется потребителям. Реализация соответственно влечет за собой возникновение расчетных отношений с покупателями.

За процессом реализации вновь следует процесс снабжения. Последовательное чередование процессов снабжения, производства и реализации показано на рис. 2.1.

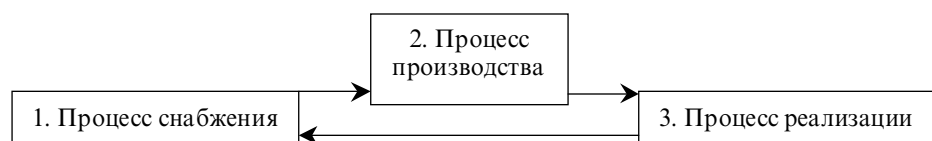


Рис. 2.1. Кругооборот хозяйственных средств предприятия

Таким образом, кругооборот хозяйственных средств промышленного предприятия проходит две сферы: сферу производства, включающую процесс производства, и сферу обращения, включающую процессы снабжения и реализации.

Хозяйственные средства промышленных предприятий одновременно находятся во всех трех стадиях и двух сферах кругооборота. В то время как одна часть находится в стадии снабжения, а другая проходит стадию производства, третья находится в стадии реализации.

Совершая непрерывный кругооборот, различные виды имущества не только переходят из одной стадии в другую: из сферы производства в сферу обращения и обратно, но и принимают различную форму. Например, денежные средства, использованные для приобретения сырья, материалов, полуфабрикатов, запасных частей, после передачи последних в производство не только перейдут из сферы обращения в сферу производства, но и обретут форму материальных ценностей.

После осуществления над ними производственных операций изделия поступят на склад в виде готовой продукции и затем будут реализованы. В этом случае хозяйственные средства предприятия переходят из сферы производства в сферу обращения и вновь приобретают после реализации денежную форму. На этой стадии кругооборота хозяйственных средств предприятия совершается множество хозяйственных операций, каждая из которых представляет собой односложное действие (передача материала в производство, начисление заработной платы, выдача денег из кассы, передача готовой продукции на склад и т.д.), влекущее за собой обязательство или изменение видов имущества.

Объектами предмета бухгалтерского учета предприятия (организации) как имущественного комплекса являются:

- а) все виды имущества, предназначенные для его деятельности (хозяйственные средства);
- б) обязательства организации (источники формирования ее имущества);
- в) хозяйственные операции, вызывающие изменение состава имущества и обязательств.

По составу и характеру использования имущество организации условно подразделяют на три группы (рис. 2.2):

- внеоборотные активы;
- оборотные активы;
- отвлеченные средства.

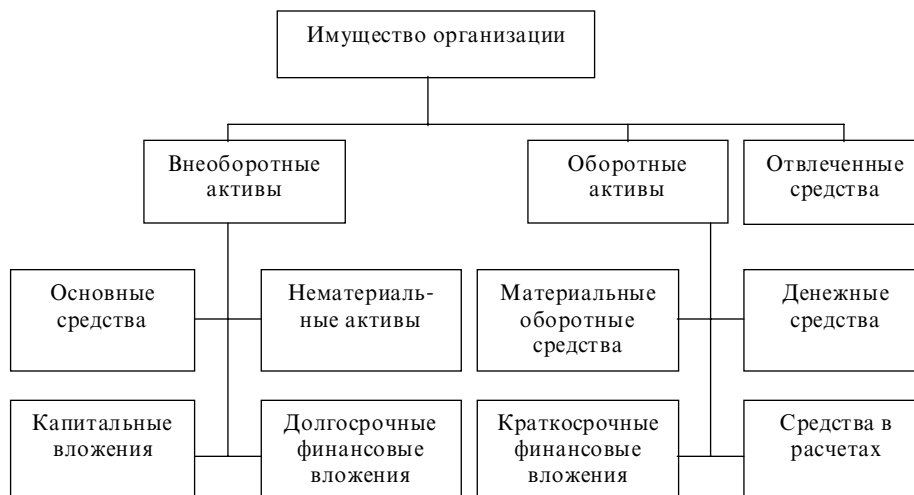


Рис. 2.2. Состав имущества организации

2.1.1. Основные средства

Основные средства – это средства труда. Они создают необходимые условия для нормального производственного процесса, способствуют его правильной организации.

Общим для этих средств труда является то, что они длительно участвуют в процессе изготовления продукции, обслуживают много производственных циклов и при этом сохраняют свои натуральные форму и свойства.

Однако, участвуя в производстве, основные средства постепенно изнашиваются, перенося частями заключенный в них труд на изготовленную продукцию.

Исключительно важен вопрос о разграничении основных средств и оборотных (в форме малоценных и быстроизнашивающихся предметов – МБП).

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” (ПБУ 6/97) критерии отнесения средств к основным или оборотным (МБП) следующие:

- срок полезного использования;
- стоимость за единицу;
- вещественная форма предметов исходя из положений по бухгалтерскому учету.

Основными средствами в практике учета называются **средства труда**, за исключением малоценных и быстроизнашивающихся предметов. К ним относятся:

- предметы, используемые в течение периода менее 12 мес. независимо от стоимости;
- предметы стоимостью на дату приобретения не более 100-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда за единицу независимо от срока их полезного использования.

В соответствии с положениями по бухгалтерскому учету² исходя из вещественной формы одни предметы не относятся к основным средствам, другие, наоборот, относятся. В частности, не относятся к основным средствам спецодежда, спецобувь, форменная одежда для выдачи работникам организации, тара, относящаяся к хозяйственному инвентарю и используемая для хозяйственных нужд, технических целей, содействия производственному процессу в зависимости от стоимости.

К основным средствам относятся здания, сооружения, оборудование, вычислительная техника, транспортные средства и др. Кроме того, в состав основных средств включаются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и т.д.).

Основные средства используют в различных сферах общественного труда: материального производства, обращения, а также в непроизводственной сфере.

2.1.2. Нематериальные активы

Под нематериальными активами понимается часть имущества, призванного совершенствовать качество изготавливаемой организацией продукции, расширять и улучшать ее ассортимент, повышать эффективность выполняемых ею работ и услуг.

Нематериальные активы – это объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход. Это права пользования земельными участками, другими природными ресурсами, а также объектами промышленной и интеллектуальной собственности. Нематериальные активы – это стоимость прав, возникающих:

- из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др.;
- из патентов на изобретения, промышленные образцы, коллекционные достижения, а также из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;
- из прав на ноу-хау и др. (Ноу-хау – это стоимость идеи или технологии, определяемая учредителями по договоренности.) При этом критерием отнесения к нематериальным активам служит их полезность при использовании в течение длительного времени в производстве.

К нематериальным активам относятся также стоимостная оценка деловой репутации организации, организационные расходы.

Стоимостная оценка деловой репутации организации – это разность между покупкой (рыночной ценой) и оценочной (начальной) стоимостью имущества приватизируемой организации.

Организационные расходы, относящиеся к нематериальным активам организации любой формы собственности, – это расходы, связанные с образованием юридического лица. К ним относятся, например, расходы по документальному оформлению регистрации организации, расходы, связанные с внесением изменений в учредительные документы. Производятся они за счет собственных источников средств организации. Условием отнесения подобных расходов к нематериальным активам является признание их в соответствии с учредительными документами в качестве вкладов участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал.

² Положение “О бухгалтерском учете и отчетности в РФ”, утвержденное Приказом Минфина РФ № 170 от 26 декабря 1994 г.; действующая Инструкция к Плану счетов; ПБУ 6/97 “Учет основных средств”.

Нематериальные активы в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным Приказом Минфина РФ от 30 декабря 1993 г. № 160, относятся к долгосрочным инвестициям.

В состав нематериальных активов, включаемых в объем капитальных вложений, входит не только стоимость прав, организационные расходы, но и затраты на собственные разработки различных объектов нематериальных активов (п. 4.3 вышеназванного Положения), а также дополнительные расходы по доведению объектов до состояния, при котором они становятся пригодными к использованию (п.5.24 того же Положения).

Нематериальные активы переносят свою первоначальную стоимость на затраты путем начисления амортизации по установленным предприятием нормам.

В учетной политике организации порядок переноса стоимости актива на затраты и срок его использования может быть отражен одним из следующих вариантов:

I – срок использования совпадает со сроком действия патента, лицензии, права пользования;

II – предприятие самостоятельно определяет разумные сроки полезного использования нематериальных активов (база данных, программа на ЭВМ) после их оприходования в качестве таковых;

III – нематериальные активы используются в соответствии с действующим законодательством в течение 10 лет;

IV – износ не начисляется.

2.1.3. Капитальные вложения

В состав капитальных вложений включают затраты на строительно-монтажные работы, приобретение оборудования, инструмента, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы и др.).

Финансовые вложения – инвестиции предприятия в государственные ценные бумаги, в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные займы российским или зарубежным организациям.

Классифицируются они по срокам следующим образом:

- долгосрочные – финансовые вложения на срок более одного года;
- краткосрочные – финансовые вложения на срок до одного года или приобретенные долгосрочные ценные бумаги с целью перепродажи в течение года.

Классифицируются финансовые вложения также по: видам – акции, облигации и т.д.; формам собственности – государственные и негосударственные ценные бумаги; связи с уставным капиталом – с целью образования уставного капитала (акции, вклады в уставные капиталы других организаций и в инвестиционные сертификаты) и долговые (облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты).

Совокупность ценных бумаг, находящихся во владении инвестора, образует его **портфель**.

Доход от финансовых вложений формируется из прибыли (убытка) от изменения их стоимости и получаемых дивидендов. Вероятность возникновения убытков от финансовых вложений или недопущения планируемых доходов создает финансовый риск.

В бухгалтерском учете финансовые вложения для инвестора отражаются в сумме фактических затрат.

В состав **внеоборотных активов** включают долгосрочные финансовые вложения, а в состав **оборотных активов** – краткосрочные финансовые вложения. К **оборотным активам** относят:

- материальные оборотные средства;
- денежные средства;
- краткосрочные финансовые вложения;
- средства в расчетах.

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

Сырье, материалы, топливо, комплектующие изделия и другие материалы используются в одном цикле производственного процесса, поэтому свою стоимость сразу передают на изготовленную из них продукцию. Эта особенность требует от руководителей предприятия постоянного возобновления и приобретения материальных ценностей.

Сырьем и основными материалами называются предметы труда, составляющие основу вырабатываемого продукта. Например, на машиностроительном заводе основными материалами служат сталь, чугун и другие виды металла, из которых изготавливаются детали машин; на обувной фабрике такими материалами являются кожа, ее заменители и т.д. Под сырьем обычно понимают основные материалы. Так, в добывающей промышленности – это руда, в сельском хозяйстве – сахарная свекла и т.д.

Вспомогательные материалы не составляют главной основы изготавливаемого продукта, а лишь принимают участие в его образовании. Они используются в процессе труда (клей, краски, смазочные и обтирочные материалы) или для обслуживания процесса труда (электротехнические материалы, мыло и т.п.).

Отнесение конкретных видов материалов к основным или вспомогательным является условным. Оно зависит от той роли, которую эти материалы выполняют на данном предприятии.

Полуфабрикаты – это предметы труда, прошедшие некоторые стадии обработки, но еще не являющиеся готовой продукцией. Особенностью их является то, что хотя они прошли все стадии обработки на данном участке, но должны быть направлены на сборку или обработку на следующий участок или в цех (например, различные детали, заготовки, узлы). Пройдя обработку в определенном цехе, полуфабрикаты могут быть сданы на склад, откуда при необходимости будут поступать для дальнейшей сборки в следующий цех.

Различают полуфабрикаты собственного производства и покупные. Полуфабрикаты, изготавливаемые на данном предприятии, называются полуфабрикатами собственного производства; покупными могут быть полуфабрикаты, изготавливаемые по заказам данного предприятия или приобретенные для комплектования его готовой продукции. Покупные полуфабрикаты входят в группу основных материалов.

Продукция, которая не прошла всех предусмотренных технологическим процессом стадий обработки, считается незавершенной, а ее производство – незавершенным, т.е. находящимся в обработке (на станках, у рабочих мест).

В **незавершенное производство** включают также законченную изготовлением, но не полностью укомплектованную или не принятую заказчиком продукцию, работы и услуги товарного характера; изделия, не прошедшие испытаний и технической приемки; остатки невыполненных заказов во вспомогательных производствах и полуфабрикатов собственного производства на общезаводских складах.

Находящиеся в цехах (в кладовой или у рабочих мест) материалы и покупные полуфабрикаты, к обработке которых еще не приступили, в состав незавершенного производства включаться не должны. Исправимый брак, который будет использован для изготовления продукции, остается в составе незавершенного производства.

Одним из способов учета затрат на производство и реализацию является их отражение в составе **расходов будущих периодов**.

Особенность учета таких расходов состоит в том, что они оплачиваются в отчетном месяце, но по времени выполнения работ, услуг относятся к последующим месяцам. К расходам будущих периодов относятся: расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств (когда предприятием не создается ремонтный фонд или резерв для ремонта основных средств); плата за аренду отдельных объектов основных средств; расходы по подписке на периодические издания для служебного пользования; расходы по оплате услуг телефонной, радио и других видов связи; другие аналогичные расходы.

Готовая продукция – это продукция, произведенная на данном предприятии и готовая для реализации. Такая продукция, предназначенная для реализации, может находиться на складе или быть отгруженной покупателям. Включение ее в состав материальных оборотных средств объясняется тем, что отгруженные товары составляют собственность данного предприятия до тех пор, пока покупатель их не оплатит.

2.1.4. Денежные средства

Денежные средства необходимы для производства различных платежей. При помощи этих средств предприятие рассчитывается с поставщиками, выплачивает заработную плату работникам, производит различные взносы и отчисления в доход государства и т. д.

Денежные средства поступают на предприятие от покупателей за проданные им изделия, от банков в виде ссуд, от организаций в качестве финансовой помощи и т.п.

В зависимости от местонахождения денежные средства подразделяются на наличные деньги в кассе; свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном, валютном и прочих счетах в банке, прочие денежные средства предприятия. К денежным средствам приравнены и ценные бумаги (акции, облигации, сберегательные сертификаты, векселя), а также прочие денежные средства предприятия.

Основную часть своих денежных средств предприятия хранят в банке (банках) на расчетном счете. При этом расчетный счет служит не только для хранения свободных денежных средств предприятия, но также и для осуществления всех основных расчетов предприятия с поставщиками и покупателями, с кредитными учреждениями по полученным ссудам и т.п. Такие расчеты производятся через банк посредством перечислений. Это сокращает количество денег в обращении, упрощает технику производства расчетов и планирование денежного обращения.

Текущие счета открывают бюджетным и общественным организациям.

С расчетных счетов банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, а также выдает средства на оплату труда и на текущие хозяйственные нужды.

Операции по зачислению на расчетный счет сумм или списания с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев счета или с их согласия. Исключение составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению судов, налоговых или финансовых органов.

Российские организации (резиденты), а также юридические лица с иностранными инвестициями (как резиденты, так и нерезиденты), осуществляющие деятельность на территории России, бухгалтерский учет всех валютных операций ведут в рублевом эквиваленте.

Операции в иностранной валюте подразделяют на текущие и связанные с движением капитала.

К **текущим валютным операциям** относят:

- переводы в Россию и из нее для осуществления расчетов по экспорту и импорту товаров;
- получение и предоставление финансовых кредитов на срок не более 180 дней;
- переводы в Российскую Федерацию и из нее доходов по вкладам, инвестициям, кредитам и прочим операциям, связанным с движением капитала;
- переводы неторгового характера в Россию и из нее.

Валютными операциями, связанными с движением капитала, являются:

- прямые инвестиции, т. е. вложения в уставный капитал организаций;
- портфельные инвестиции, т. е. приобретение ценных бумаг;
- предоставление и получение финансовых кредитов на срок более 180 дней;
- предоставление и получение отсрочки платежа на срок более 180 дней по экспорту и импорту товаров.

Операции, осуществляемые с помощью расчетных, валютных и других счетов, производятся в порядке, установленном Центральным банком России.

Наличные деньги, необходимые предприятию на неотложные вклады, находятся в кассе.

Согласно Порядку ведения кассовых операций в Российской Федерации, сообщенному Письмом Центрального банка РФ от 4 октября 1993 г. № 18, «предприятия обязаны сдавать в банк всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе», которые устанавливаются по согласованию с руководителями предприятий.

Указом Президента России от 23 мая 1994 г. № 1006 «Об осуществлении мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей» предусмотрены штрафы к организациям, нарушившим правила работы с наличными денежными средствами, которые налагаются при проверках налоговыми инспекциями.

В кассе можно хранить наличность в пределах лимита³. Лимит остатка денег в кассе устанавливается обслуживающим банком всем предприятиям независимо от организационно-правовых форм и сферы их деятельности (включая бюджетные), осуществляющим налично-денежные расчеты, в соответствии с порядком ведения кассовых операций в размерах, необходимых для обеспечения нормальной работы предприятий, а также необходимости ускорения оборачиваемости денег, своевременного поступления их в кассу банка, обеспечения сохранности и сокращения встречных перевозок ценностей.

³ При этом под сверхлимитной кассовой наличностью понимается средняя величина, рассчитанная исходя из суммы и количества дней превышения лимита остатка денег в кассе. Так, например, если в каком-либо месяце было установлено пять случаев нарушения лимита остатка наличных денег в кассе (10000, 20000, 10000, 30000, 100000 руб.), то сверхлимитная кассовая наличность составила 34000 руб. (170000 руб. : 5).

Лимит остатка денег в кассе согласовывается с руководителем предприятия. При необходимости по его просьбе или в других обоснованных случаях пересматривается в том же порядке.

Денежные средства, взятые в банке для выплаты заработной платы, пособий по социальному страхованию и стипендий, могут храниться в кассе предприятия сверх установленных банком лимитов, но не больше трех рабочих дней (для организаций, расположенных в районах Крайнего Севера, - не больше 5 дней), включая день получения денег в банке.

Кроме лимитирования остатков кассы, существуют ограничения в расчетах наличными деньгами. Так, в настоящее время расчеты между юридическими лицами должны осуществляться наличными деньгами на сумму не более 3 тыс. руб. по одной сделке, включая платежи, выполняемые в течение одного дня по одному договору; для предприятий потребительской кооперации за приобретаемые у юридических лиц товары, сельскохозяйственные продукты, сырье - в сумме 5 тыс. руб.; для предприятий и организаций торговли Главного управления исполнения наказаний Министерства внутренних дел Российской Федерации (ГУИН МВД России) при закупке товаров у юридических лиц – в сумме 5 тыс. руб. Сверх установленного лимита юридические лица должны рассчитываться между собой только в безналичном порядке.

2.1.5. Средства в расчетах

Средства в расчетах представляют собой долги других предприятий или лиц данному предприятию.

Предприятия или лица, имеющие задолженность данному предприятию, называются **дебиторами**, а средства, подлежащие возврату, - **дебиторской задолженностью**. Прежде всего к таким средствам относится задолженность покупателей (заказчиков) за купленную у данного предприятия продукцию (работы, услуги), по выданным авансам, полученным векселям.

К средствам в расчетах относятся также расчеты с работниками предприятия по денежным суммам, выданным им под отчет на хозяйственные нужды. Выполнив поручение, работник (подотчетное лицо) должен представить отчет об израсходовании полученной суммы, а неиспользованные деньги вернуть в кассу. Такие расчеты называются **расчетами с подотчетными лицами**.

Основанием для определения суммы расходования предприятия наличных денег являются следующие документы: договор (контракт), копия товарного чека, счет, отчеты подотчетных лиц о расходовании полученных наличных денег. При этом переоформление ранее выданных подотчетных сумм в новый аванс может рассматриваться как сокрытие превышения лимита остатка кассы.

Задолженность предприятию возникает и по другим операциям (по прочим расчетам). К ним, например, относится задолженность поставщиков по предъявленным к ним претензиям и т.п. Такие должники называются прочими дебиторами.

Отвлеченные средства – это средства, изъятые из оборота и не участвующие в нем. Это начисленные налоги и прочие платежи от прибыли в бюджет или прибыль, использованная на образование фондов накопления, потребления, фонда социальной сферы и др. **Убытки** – отрицательный результат хозяйственной деятельности организации.

Все виды хозяйственных средств предприятия (организации) составят актив баланса. Зная примерный состав хозяйственных средств предприятия, далее следует рассмотреть, за счет каких источников они могут быть образованы и получены.

2.2. Источники образования имущества предприятий

Хозяйственные средства предприятия (организации) формируются за счет источников, то есть финансовых ресурсов. **Источники образования хозяйственных средств** различают:

- собственные средства (или собственный капитал);
- заемные средства;
- обязательства.

Схематично их можно представить следующим образом (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Источники образования средств организации

Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного; резервного капитала; фондов накопления, потребления и социальной сферы; целевых финансирований и поступлений; прибыли.

Структуру собственного капитала можно представить в виде схемы (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Структура собственного капитала

В составе собственного капитала основное место занимает уставный капитал.

Уставный капитал на предприятиях, создаваемых за счет средств собственников, представляет собой совокупность взносов учредителей (участников) хозяйственных товариществ и хозяйственных обществ (в форме акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью и т.д.), муниципалитетов, государства.

В соответствии с Гражданским кодексом РФ хозяйственными товариществами и хозяйственными обществами признаются коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом.

Вкладом в имущество могут быть денежные средства, основные и оборотные средства в натуральном выражении, ценные бумаги, имущественные или иные права, имеющие денежную оценку.

Уставный капитал формируется в обществах с ограниченной ответственностью и в акционерных обществах. Размер уставного капитала зафиксирован в учредительных документах организации. Такими документами, в частности, являются устав общества и учредительный договор.

В обществах с ограниченной ответственностью капитал делится на доли учредительными документами, а его участники не отвечают по обязательствам общества и несут риск убытков в пределах стоимости внесенных ими вкладов.

В акционерных обществах уставный капитал разделен на определенное число акций. Его участники могут возмещать убытки только в пределах принадлежащих им акций.

В уставе и учредительном договоре указывается также порядок формирования уставного капитала, а именно:

- а) размер вклада каждого учредителя;
- б) форма оплаты вклада;
- в) срок формирования уставного капитала.

Существует правило, согласно которому к моменту регистрации организации должно быть оплачено не менее 50% уставного капитала, а оставшаяся часть – в течение года после регистрации.

Учет уставного капитала организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование по учредителям (участникам) предприятия, стадиям формирования капитала и видам акций (для акционерных обществ).

Несмотря на разные формы вкладов учредителей (участников) – имущество, нематериальные активы, денежные средства и т.д. – фактическое поступление их должно быть оформлено документально. Так, поступившее в виде вклада имущество, относящееся к основным средствам, оформляется, как правило, актом приемки-передачи основных средств. При поступлении в виде вкладов учредителей производственных запасов (сырья, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и других ценностей) чаще всего выписывается акт о приеме материалов или накладная.

Учредителями могут быть внесены как вклад в уставный капитал нематериальные активы: имущественные права на изобретения и другие объекты интеллектуальной собственности, права на пользование земельными участками и природными ресурсами, лицензии на определенные виды деятельности, плата за пользование брокерским местом, торговыми знаками, продуктом ЭВМ и т.д. Договорная цена нематериальных активов фиксируется в уставе и договоре. В этой же оценке нематериальные активы должны быть оприходованы в счет вкладов в уставный капитал.

Немалое значение имеет контроль за соблюдением сроков формирования уставного капитала и правильным отражением в учете момента фактического поступления взносов в уставный капитал организации. Таким моментом является:

- для денежных средств – дата зачисления их на расчетный (валютный) счет или внесения в кассу;
- для основных средств, материальных и нематериальных активов – дата составления акта приемки-передачи или иных документов, подтверждающих оприходование данных объектов учета.

Полнота и сроки поступления вкладов каждого из учредителей (участников) в уставный капитал организации контролируются с помощью системы учета.

Увеличение уставного капитала акционерного общества может быть произведено путем повышения:

- номинальной стоимости акций или их количества;
- как номинальной стоимости, так и количества акций.

Кроме того, возможны изменения уставного капитала в результате реорганизации общества. Увеличение уставного капитала в целях привлечения средств инвесторов возможно только путем эмиссии и размещения дополнительных акций.

В настоящее время для увеличения уставного капитала общества часто используют повышение стоимости основных средств в результате их переоценки. Письма Минфина РФ, определяющие порядок увеличения капитала на сумму переоценки основных фондов, свидетельствуют о том, что возрастание стоимости внеоборотных активов, выявленное по результатам переоценки, а также возрастание номинальной стоимости акций (или их количества) не дает средств обществу. Однако увеличение уставного капитала влияет прямо пропорционально на величину резервного капитала, который используется на покрытие возможных убытков общества.

Решение об увеличении уставного капитала в пределах общего количества и номинальной стоимости объявленных акций может быть принято общим собранием акционеров или по решению совета директоров, если это право предоставлено уставом общества.

Увеличение уставного капитала должно быть зарегистрировано по месту прежней регистрации устава, например, в регистрационной палате. Одновременно вносятся изменения в реестр государственной регистрации акционеров и в лицевые счета.

Уменьшение уставного (складочного) капитала возможно, например, в случае изъятия вкладов участниками (учредителями), аннулирования собственных акций акционерным обществом, уменьшения вкладов или номинальной стоимости акций при доведении размера уставного капитала до величины чистых активов.

Как увеличение, так и уменьшение уставного капитала производится по результатам рассмотрения итогов деятельности организации за предыдущий год в установленном порядке и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Размер дивидендов объявляется общим собранием по результатам работы за год. Однако общество не вправе выплачивать дивиденды до полного формирования уставного капитала. Начисление дивидендов производится пропорционально доле вклада, внесенной учредителем в уставный капитал. Налог с доходов, полученных в виде дивидендов, удерживается у источника выплаты (акционерного общества или организации иной формы собственности).

На практике часто возникает вопрос: когда ликвидация организации считается завершенной? Следует иметь в виду, что ликвидация организации считается завершенной, а организация – прекратившей свою деятельность с момента внесения записи об этом в реестр государственной регистрации.

До этого ликвидационная комиссия, назначенная организацией, оценивает имущество, выявляет дебиторов и кредиторов, осуществляет по ним расчеты, принимает меры к уплате долгов организации третьим лицам, составляет ликвидационный баланс, выносит решение о распределении имеющихся у организации средств после уплаты ее долгов между учредителями в соответствии с уставом организации, законодательством Российской Федерации.

Довольно распространены случаи такого распределения средств в зависимости от доли вклада каждого из учредителей (участников) в уставный капитал.

В случаях прекращения деятельности организации состав ликвидационной комиссии формируется по решению государственного арбитража или суда.

К источникам собственных средств может быть отнесен **добавочный капитал**, который увеличивает стоимость источников собственных средств. Он образуется благодаря:

- приросту стоимости по переоценке основных средств в случаях, предусмотренных законодательством России;
- эмиссионному доходу акционерного общества (превышение продажной цены собственных акций над номинальной стоимостью акций, образующееся в результате их продажи);
- безвозмездного поступления различных активов от юридических и физических лиц.

Источником собственных средств является также **резервный капитал**. Резервный капитал создается как дополнительный финансовый внутренний ресурс предприятия. Он необходим для покрытия расходов и платежей, убытков, возмещения потерь от неблагоприятно сложившейся конъюнктуры, выплаты дивидендов по облигациям, привилегированным акциям (при нехватке прибыли) и др. Под резервным капиталом подразумеваются резервный фонд, резервы по сомнительным долгам и другие аналогичные фонды и резервы, создаваемые в соответствии с законодательством РФ, а также если их создание за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, предусмотрено учредительными документами.

Резервный фонд предприятия образуется в соответствии с законодательством и учредительными документами. Предприятия, созданные в форме акционерного общества, зачисляются в этот фонд также эмиссионный доход.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резервы предстоящих расходов и платежей образуются в результате заблаговременного равномерного включения некоторых видов расходов в затраты до того, как они фактически произведены. Резервирование производится с целью равномерного включения единовременных затрат в издержки производства и обращения и выравнивания таким образом финансовых результатов организации в течение года.

На предприятиях могут создаваться такие резервы предстоящих расходов, как: на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год; на ремонт основных средств и др.

Порядок резервирования сумм за счет издержек производства и обращения регулируется соответствующими законодательными актами.

В состав собственных средств входят также фонды накопления, потребления и социальной сферы.

Под **фондами накопления** понимают источники средств (главным образом прибыль), направляемые на производственное развитие организации, то есть на создание нового имущества, а также обновление основных средств.

Фонды потребления предназначаются на материальное поощрение коллектива.

Фонды социальной сферы – это источники средств, направляемые на осуществление мероприятий по социальному развитию и иных аналогичных мероприятий, предназначенных для прироста имущества социально-культурного назначения.

Все три фонда создаются за счет прибыли в порядке, регулируемом учредительными документами.

Целевые финансирование и поступления – это источник дополнительных средств, полученных из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций, физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения, например, для расширения своей деятельности, финансирования научно-исследовательских работ, если не хватает внутренних ресурсов. Указанные средства возврату не подлежат.

Важным источником собственных хозяйственных средств является прибыль. **Прибыль** – это положительный финансовый результат деятельности организации.

Прибыль образуется главным образом в процессе реализации продукции, работ, услуг и определяется как сумма превышения доходов над расходами предприятия, полученных с начала года до отчетного периода, от реализации продукции, работ, услуг, материальных ценностей, основных средств, включая превышение внереализационных доходов над расходами.

Прибыль – это источник затрат на производство и социальное развитие предприятия, возмещения убытков; источник доходов государственного бюджета в виде налоговых платежей.

Нераспределенная прибыль отчетного года – это разница между конечным финансовым результатом (прибылью), выявленным на основании бухгалтерского учета всех операций организации и оценки статей баланса в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, и суммой прибыли, направленной на уплату налогов и другие платежи в бюджет по соответствующим расчетам.

Кроме собственного капитала, источниками формирования имущества организации являются заемные (привлеченные) источники.

Заемные (или привлеченные) источники предоставляются организации во временное пользование на определенный срок, по истечении которого они возвращаются владельцам и выступают в виде:

- кредитов банков;
- займов;
- кредиторской задолженности.

Структуру заемных источников можно представить в виде схемы (рис. 2.5).

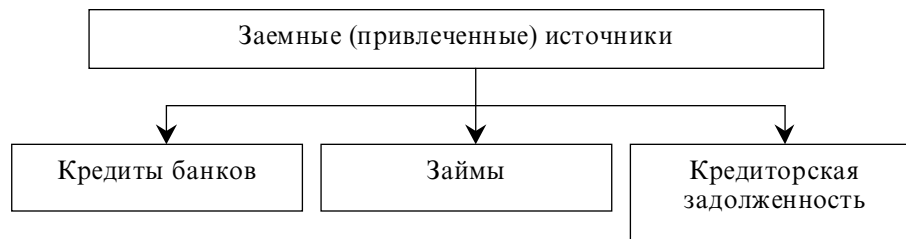


Рис. 2.5. Структура заемных (привлеченных) источников

В группу **кредитов банков** включаются краткосрочные и долгосрочные ссуды банков. Кредиты выдаются банкам на строго определенные цели, на определенный срок и с условием возвратности. **Краткосрочные ссуды банков** служат основным источником дополнительных средств предприятия на временные нужды. К ним относятся ссуды под запасы товарно-материаль-

ных ценностей, на временное пополнение оборотных средств, на капитальный ремонт основных средств и других обоснованных временных нужд.

Долгосрочные ссуды банков – это также источник дополнительных средств, получаемых предприятием по срокам более чем на год; они предназначаются на капитальные вложения, связанные с развитием, модернизацией, рационализацией производства, а также с улучшением его организации и повышением интенсивности.

К группе **“займы”** относятся суммы, полученные в долг от юридических и физических лиц на различные цели с обязательным возвратом.

К заемным источникам формирования хозяйственных средств, кроме того, относится кредиторская задолженность, вытекающая из его расчетных отношений с другими организациями.

Кредиторская задолженность представляет собой долги поставщикам и прочим кредиторам. Она возникает в тех случаях, когда материалы, товары поступают в организацию раньше, чем произведен платеж за них, иначе говоря, если поступление товаров, материалов предшествует оплате за них.

Поставщик – это юридическое или физическое лицо, отпустившее материальные ценности. В соответствии с действующей системой расчетов за материальные ценности между временем получения ценностей и моментом их оплаты обычно проходит небольшой срок, в течение которого данное предприятие оказывается должником своих поставщиков. В результате задолженность поставщикам становится временным источником некоторой части средств данного предприятия.

К прочим кредиторам относятся организации или лица, которым предприятие должно по другим – нетоварным – операциям, т.е. по прочим расчетам. Это задолженность предприятия покупателям и заказчикам по полученным авансам, по выданным векселям, по оплате труда, не полученной своевременно сотрудниками, по суммам, удержанным из заработной платы согласно постановлениям судебных органов в пользу третьих лиц.

Обязательства – своеобразный источник, возникающий из расчетных отношений с другими организациями и лицами (кредиторами). К ним относятся (рис. 2.6):

- кредиторскую задолженность бюджету;
- задолженность трудовому коллективу по оплате труда;
- задолженность перед органами социального и медицинского страхования;
- задолженность перед Пенсионным фондом и Фондом занятости.



Рис. 2.6. Структура обязательств

У предприятия периодически в определенные сроки появляются указанные обязательства. С момента их начисления и до момента уплаты они находятся в распоряжении предприятия.

Общим для различных видов обязательств по распределению является то, что средства из этих источников образуются путем начисления, а не получения извне.

Все рассмотренные источники хозяйственных средств составляют пассив баланса.

Сумма хозяйственных средств организации и сумма источников их формирования равны, ибо у организации не может быть больше хозяйственных средств, чем источников их формирования, и наоборот.

2.3. Хозяйственные процессы и операции

Как отмечалось выше, кругооборот хозяйственных средств складывается из процесса снабжения, процесса производства, процесса реализации. Каждый из этих процессов характеризуется комплексом хозяйственных операций, вызывающих изменения в составе хозяйственных средств и их источниках.

При заготовлении и приобретении денежные средства превращаются в материалы. Основные средства возникают в результате строительства или приобретения, которые представляют для организации капитальные вложения. Поступившие материалы направляются на производство, где предмет труда с помощью рабочей силы и орудий производства превращается в готовую продукцию. После этого готовые изделия направляются на реализацию. Далее готовая продукция становится деньгами, которые вновь направляются на заготовку материалов, капитальные вложения и т.д. Таким образом, происходит постоянный кругооборот средств, в процессе которого совершаются многочисленные хозяйственные операции. Хозяйственные операции должны отражаться в бухгалтерском учете сплошным порядком и на основании документов.

Таким образом, **предметом бухгалтерского учета** является имущество организации, источники хозяйственных средств и хозяйственные операции, вызывающие изменения имущества и источников его формирования.

3. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Совокупность способов, использованных для отражения объектов бухгалтерского учета, составляет **метод бухгалтерского учета**. Метод бухгалтерского учета состоит из следующих элементов:

- документация и инвентаризация;
- оценка и калькуляция;
- бухгалтерские счета и двойная запись;
- баланс и отчетность.

Бухгалтерский учет отражает все средства предприятия и происходящие в нем хозяйственные процессы. Количество видов и источников средств, а также число хозяйственных операций, совершающихся в различных процессах, велико. Для отражения их необходимо установить тщательное наблюдение за каждым отдельным видом средств и каждой хозяйственной операцией. В бухгалтерском учете такое наблюдение осуществляется при помощи документации.

Документация представляет собой способ первичного отражения объектов бухгалтерского учета (составных элементов его предмета), позволяющий осуществлять за ними сплошное и непрерывное наблюдение. При помощи документации охватывается каждая хозяйственная операция. Для

этого на каждую отдельную операцию или однородную группу составляют определенный документ – носитель исходной информации. В нем фиксируется содержание произведенной операции. Таким образом получают исчерпывающие сведения (информацию), являющиеся базой для последующей экономической группировки и обобщения. Применение документации, составляемой с соблюдением юридических требований, придает бухгалтерским данным доказательную силу. Документация позволяет осуществлять текущий контроль за хозяйственными операциями, совершающимися на предприятии.

Однако не все явления, происходящие в процессе хозяйственной деятельности, могут быть зафиксированы в документах. Так, естественная убыль, неточность при приеме или отпуске средств, ошибки в учете, прямые хищения приводят к отклонениям действительного количества соответствующих ценностей от зафиксированного в документах и отраженного в учете. Оформить такие явления можно не тогда, когда они происходят, а лишь при обнаружении. Выявить незафиксированные в документах явления помогает **инвентаризация** – проверка соответствия фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, проводимая при передаче имущества, при смене материально ответственных лиц, при установлении фактов хищений, в случае стихийных бедствий, при составлении бухгалтерской отчетности. Ее данные служат для приведения показателей учета в соответствие с действительностью, отражая те объекты и явления, которые по каким-либо причинам своевременно не были охвачены учетом.

Документация и инвентаризация применяются для получения первичных данных об объектах бухгалтерского учета. Материалы документации и инвентаризации дают возможность наблюдать за действиями материально ответственных лиц, законностью совершаемых операций, правильностью хранения средств и т.д.

Оценка и калькуляция используются для выражения объектов бухгалтерского учета в обобщающем денежном измерителе.

При помощи оценки осуществляется перевод натуральных и трудовых показателей в денежные.

Калькуляция (от лат. *calculatio* – счет, вычисление) – исчисление в денежном выражении себестоимости произведенной единицы продукции или выполненных работ (перевозок, ремонта и др.) по установленной номенклатуре затрат.

Бухгалтерский учет затрат производства и калькуляция себестоимости продукции неразрывно связаны между собой. Бухгалтерский учет строится в соответствии с требованиями калькулирования себестоимости продукции.

При помощи калькуляции определяется себестоимость самых различных средств: заготовленных предметов труда, готовых изделий, реализованной продукции. Для определения себестоимости всех этих ценностей надо подсчитать затраты предприятия для осуществления каждого процесса – снабжения, производства, реализации.

Калькуляции себестоимости продукции могут быть плановыми, нормативными и отчетными.

Подобной же группировке в бухгалтерском учете подвергаются источники средств и хозяйственные процессы.

Экономическая группировка объектов бухгалтерского учета, позволяющая получать о них показатели, необходимые для текущего наблюдения за хозяйственной деятельностью, осуществляется при помощи **системы счетов**.

Потребность в счетах вызывается тем, что сведения, содержащиеся в документах, дают лишь разрозненную характеристику учетных объектов. Для общего представления об объектах эти сведения необходимо сгруппировать

и суммировать. Такую функцию в бухгалтерском учете выполняет система счетов.

Отражение хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета осуществляется при помощи двойной записи.

Сущность **двойной записи** заключается во взаимосвязанном отражении различных явлений, вызванных хозяйственными операциями. Например, отражая операцию покупки материалов, взаимоувязывают показатели поступления купленных ценностей и расхода денежных средств, уплаченных поставщику; начисляя рабочим заработную плату, показывают во взаимной связи увеличение затрат на производство и возникновение обязательств перед рабочими по выплате им заработной платы.

Регистрация по системе двойной записи заключается в том, что всякая хозяйственная операция отражается одновременно на двух счетах в одной и той же сумме.

Составление бухгалтерского баланса и отчетности является средством получения для контроля и анализа сводных и обобщенных в денежном выражении сведений о наличии и размещении хозяйственных средств предприятия, источниках их формирования, а также об их использовании.

4. ТИПОВЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ БАЛАНСА ПОД ВЛИЯНИЕМ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Бухгалтерский баланс представляет собой способ обобщенного отражения состава средств предприятия по их размещению и источникам формирования на определенную дату в денежном выражении.

Важнейшая особенность бухгалтерского баланса – отражение хозяйственных средств предприятия, с одной стороны, по их размещению, а с другой – по источникам их формирования. В бухгалтерском балансе хозяйственные средства предприятия, источники их формирования и другие показатели обобщаются и поэтому получают отражение только в денежной оценке.

Хозяйственные средства предприятия и источники их формирования бухгалтерский баланс отражает по состоянию на определенную дату, обычно на первое число месяца, т.е. баланс не характеризует движения хозяйственных средств и источников их формирования. Поэтому изучить их движение и перемещение только на основе бухгалтерского баланса не представляется возможным. Поступление и расходование хозяйственных средств может быть изучено по данным текущего бухгалтерского учета. Однако показатели состояния хозяйственных средств и источников их формирования, содержащиеся в балансе, являются весьма важным материалом для анализа хозяйственной деятельности предприятия.

Бухгалтерский баланс чаще всего строится в виде двусторонней таблицы, в левой части которой отражается состав и размещение хозяйственных средств предприятия, а в правой – источники их формирования. Левую часть этой таблицы принято называть **активом**, а правую – **пассивом**. Обе части бухгалтерского баланса по сумме должны быть равны, так как они отражают в двух группировках одни и те же средства.

Схематично баланс можно представить в следующем виде⁴:

⁴ В этой и последующей таблицах из методических соображений наименования некоторых статей баланса упрощены для того, чтобы сделать более понятным их экономическое содержание на первой стадии обучения.

Актив			Пассив		
№ п/п	Состав имущества и обязательств	Сумма, тыс. руб.	№ п/п	Источники имущества	Сумма, тыс. руб.
	Внеоборотные активы			Собственные средства	
1.	Нематериальные активы	20000	1.	Уставный капитал	80000
2.	Основные средства	510000	2.	Добавочный капитал	20000
3.	Финансовые вложения	18000	3.	Резервный капитал	10000
			4.	Фонды накопления	40000
			5.	Нераспределенная прибыль	190000
	Оборотные активы			Заемные средства	
1.	Запасы	72000	1.	Кредиты	
2.	Расходы будущих периодов	8000	2.	Займы	
3.	Дебиторская задолженность	13000	3.	Кредиторская задолженность	501300
4.	Денежные средства	200300			
	Баланс	841300		Баланс	841300

Каждый отдельный экономически однородный показатель в балансе называется статьей баланса, а сумма статей – **валютой баланса**. По строке баланса могут быть отражены один или несколько видов имущества, объединенных по экономическому содержанию.

Все хозяйственные операции с точки зрения изменений, которые они вызывают в балансе, подразделяются на четыре типа.

Рассмотрим эти изменения на примере конкретных хозяйственных операций, происходящих в организации.

Вступительный баланс

Актив			Пассив		
Состав имущества и обязательств	Код строки	Сумма, тыс. руб.	Источники имущества	Код строки	Сумма, тыс. руб.
I. Внеоборотные активы			IV. Капитал и резервы		
Нематериальные активы (04)	110	20000	Уставный капитал (85)	410	80000
Основные средства (01)	120	510000	Добавочный капитал (87)	420	20000
Долгосрочные финансовые вложения (06)	140	18000	Резервный капитал (86)	430	10000
Итого по разделу I	190	548000	Фонды накопления (88)	440	40000

Актив			Пассив		
Состав имущества и обязательств	Код строки	Сумма, тыс. руб.	Источники имущества	Код строки	Сумма, тыс. руб.
II. Оборотные активы			Нераспределенная прибыль отчетного года	480	190000
Запасы (10, 12, 41, 45)	210	80000	Итого по разделу IV	490	340000
Дебиторская задолженность (76)	230	13000	V. Долгосрочные пассивы		
Денежные средства	260	200300	Заемные средства (92, 95)	510	–
в том числе:			Итого по разделу V	590	–
касса (50)	261	300	VI. Краткосрочные пассивы		
расчетный счет (51)	262	200000	Заемные средства (90, 94)	610	–
Итого по разделу II	290	293300	Кредиторская задолженность	620	501300
III. Убытки	310	–	в том числе:		
	390	–	поставщики и подрядчики (60, 76)	621	440000
			по оплате труда (70)	624	51300
			Фонды потребления (88)	650	10000
			Итого по разделу VI	690	501300
Баланс	399	841300	Баланс	699	841300

К **первому типу** относятся операции, которые вызывают изменения в составе и размещении средств и отражаются только в активе баланса без изменения пассива. В эту группу входят следующие операции: поступление денежных средств с расчетного счета в кассу и, наоборот, отпуск материалов из склада в производство и возврат их из производства на склад, выдача денег из кассы подотчетным лицам, поступление готовой продукции из производства на склад и др. Операции этого типа вызывают уменьшение одной и увеличение другой статьи актива баланса на одинаковую сумму.

Например, по денежному чеку получена в кассу с расчетного счета сумма для выплаты заработной платы и на хозяйрасходы в размере 52600 тыс. руб.

Эта хозяйственная операция затрагивает в балансе две статьи, на которых отражаются денежные средства предприятия, а именно “Касса” и “Расчетный счет”. При получении денежных средств из банка их станет больше в кассе и на эту же сумму меньше на расчетном счете, т.е. это будет выглядеть таким образом:

- статья “Касса”: $300 + 52\,600 = 52\,900$ тыс. руб.;
- статья “Расчетный счет”: $200000 - 52\,600 = 147\,400$ тыс. руб.

Валюта баланса не изменяется, так как на какую сумму увеличилась одна статья, на такую же сумму уменьшилась другая в активе баланса.

После этой операции баланс будет иметь следующий вид:

Актив			Пассив		
Состав имущества и обязательств	Код строки	Сумма, тыс. руб.	Источники имущества	Код строки	Сумма, тыс. руб.
I. Внеоборотные активы			IV. Капитал и резервы		
Нематериальные активы (04)	110	20000	Уставный капитал (85)	410	80000
Основные средства (01)	120	510000	Добавочный капитал (87)	420	20000
Долгосрчные финансовые вложения (06)	140	18000	Резервный капитал (86)	430	10000
Итого по разделу I	190	548000	Фонды накопления (88)	440	40000
II. Оборотные активы			Нераспределенная прибыль отчетного года	480	190000
Запасы (10, 12, 41, 45)	210	80000	Итого по разделу IV	490	340000
Дебиторская задолженность (76)	230	13000	V. Долгосрчные пассивы		
Денежные средства	260	203300	Заемные средства (92, 95)	510	–
в том числе			Итого по разделу V	590	–
касса (50)	261	52900	VI. Краткосрочные пассивы		
расчетный счет (51)	262	147400	Заемные средства (90, 94)	610	–
Итого по разделу II	290	293300	Кредиторская задолженность	620	501300
III Убытки	310	–	в том числе:		
	390	–	поставщики и подрядчики (60, 76)	621	440000
			по оплате труда (70)	624	51300
			Фонды потребления (88)	650	10000
			Итого по разделу VI	690	501300
Баланс	399	841300	Баланс	699	841300

Ко **второму типу** относятся операции, под влиянием которых происходят только преобразования одного источника средств в другой.

Например, согласно уставу организации часть прибыли направлена на образование фонда потребления в размере 12000 тыс. руб. Эта хозяйственная операция затрагивает в балансе две статьи, а именно “Нераспределенная прибыль отчетного года” и “Фонды потребления”. Присоединение части прибыли к фонду потребления означает его увеличение и одновременно уменьшение суммы нераспределенной прибыли на ту же величину, т.е.:

- статья “Нераспределенная прибыль отчетного года”:

$$190\ 000 - 12\ 000 = 178\ 000 \text{ тыс. руб.}$$

- статья “Фонды потребления”: $10\ 000 + 12\ 000 = 22\ 000$ тыс. руб.

Статьи баланса “Нераспределенная прибыль отчетного года” и “Фонды потребления” размещаются одновременно в пассиве и такое изменение сумм по этим статьям вызывает в балансе пассивное изменение, причем валюта баланса не изменяется, так как на какую сумму увеличивается одна статья, на такую же сумму уменьшается другая.

После этой операции баланс будет иметь следующий вид:

Актив			Пассив		
Состав имущества и обязательств	Код строки	Сумма, тыс. руб.	Источники имущества	Код строки	Сумма, тыс. руб.
I. Внеоборотные активы			IV. Капитал и резервы		
Нематериальные активы (04)	110	20000	Уставный капитал (85)	410	80000
Основные средства (01)	120	510000	Добавочный капитал (87)	420	20000
Долгосрочные финансовые вложения (06)	140	18000	Резервный капитал (86)	430	10000
Итого по разделу I	190	548000	Фонды накопления (88)	440	40000
II. Оборотные активы			Нераспределенная прибыль отчетного года	480	178000
Запасы (10, 12, 41, 45)	210	80000	Итого по разделу IV	490	328000
Дебиторская задолженность (76)	230	13000	V Краткосрочные пассивы		
Денежные средства	260	203300	Заемные средства (92, 95)	510	–
в том числе:			Итого по разделу V	590	–
касса (50)	261	52900	VI Краткосрочные пассивы		
расчетный счет (51)	262	293330	Заемные средства (90, 94)	610	–
Итого по разделу II	290	293300	Кредиторская задолженность	620	513300

Актив			Пассив		
Состав имущества и обязательств	Код строки	Сумма, тыс. руб.	Источники имущества	Код строки	Сумма, тыс. руб.
III Убытки	310	–	в том числе:		
	390	–	поставщики и подрядчики (60, 76)	621	440000
			по оплате труда (70)	624	51300
			Фонды потребления (88)	650	22000
			Итого по разделу VI	690	513300
Баланс	399	841300	Баланс	699	841300

К **третьему типу** относятся операции, в результате которых увеличиваются средства в активе баланса и одновременно их соответствующий источник в пассиве. В эту группу включаются: поступление основных и оборотных средств за счет вкладов учредителей в увеличение уставного фонда; поступление от поставщиков материалов до их оплаты; зачисление на расчетный счет ссуды, полученной от банка; отнесение на себестоимость продукции начисленной, но еще не выплаченной заработной платы; начисление амортизации на восстановление основных средств и другие подобные операции. Во всех случаях актив и пассив увеличиваются по соответствующим статьям на одну и ту же сумму.

Например, согласно накладной оприходованы поступившие безвозмездно основные средства на сумму 3000 тыс. руб. Эта хозяйственная операция затрагивает в балансе две статьи, а именно “Нераспределенная прибыль отчетного года” и “Основные средства”. При безвозмездном поступлении основных средств их становится больше в организации, оплачивать их не надо, что вызывает увеличение прибыли, т.е.:

- статья “Основные средства”: $510\ 000 + 3\ 000 = 513\ 000$ тыс. руб.
- статья “Нераспределенная прибыль отчетного года”:
 $178\ 000 + 3\ 000 = 181\ 000$ тыс. руб.

Статья баланса “Основные средства” размещается в активе, а статья “Нераспределенная прибыль отчетного года” – в пассиве.

Валюта баланса изменяется в сторону увеличения, так как увеличиваются имущество и одновременно прибыль организации.

В результате этой операции баланс будет иметь следующий вид:

Актив			Пассив		
Состав имущества и обязательств	Код строки	Сумма, тыс. руб.	Источники имущества	Код строки	Сумма, тыс. руб.
I. Внеоборотные активы			IV. Капитал и резервы		
Нематериальные активы (04)	110	20000	Уставный капитал (85)	410	80000
Основные средства (01)	120	513000	Добавочный капитал (87)	420	20000
Долгосрочные финансовые вложения (06)	140	18000	Резервный капитал (86)	430	10000

Актив			Пассив		
Состав имущества и обязательств	Код строки	Сумма, тыс. руб.	Источники имущества	Код строки	Сумма, тыс. руб.
Итого по разделу I	190	551000	Фонды накопления (88)	440	40000
II. Оборотные активы			Нераспределенная прибыль отчетного года	480	181000
Запасы (10, 12, 41, 45)	210	80000	Итого по разделу IV	490	331000
Дебиторская задолженность (76)	230	13000	V. Долгосрочные пассивы		
Денежные средства	260	203300	Заемные средства (92, 95)	510	–
в том числе:			Итого по разделу V	590	–
касса (50)	261	52900	VI. Краткосрочные пассивы		
расчетный счет (51)	262	147400	Заемные средства (90, 94)	610	–
Итого по разделу II	290	242000	Кредиторская задолженность	620	513300
III. Убытки	310	–	в том числе:		
	390	–	поставщики и подрядчики (60, 76)	621	440000
			по оплате труда (70)	624	51300
			Фонды потребления (88)	650	22000
			Итого по разделу VI	690	513300
Баланс	399	844300	Баланс	699	844300

К **четвертому типу** относятся операции, в результате которых одновременно уменьшаются средства и их источники. В большинстве случаев это будут следующие операции: погашение с расчетного счета задолженности поставщикам; погашение ссуды банка; выплата заработной платы рабочим и служащим.

Например, согласно платежной ведомости из кассы выдана заработная плата сотрудникам в сумме 51300 тыс. руб. Эта хозяйственная операция затрагивает в балансе две статьи, а именно “Касса” и “Расчеты с персоналом по оплате труда”. В результате выдачи заработной платы из кассы уменьшаются задолженность по ней и остаток денег в кассе, т.е.:

- статья “Касса”: $= 52900 - 51300 = 1600$ тыс. руб.;

- статья “Расчеты с персоналом по оплате труда”: $51300 - 51300 = 0$.

Статья баланса “Касса” размещается в активе, а статья “Расчеты с персоналом по оплате труда” – в пассиве. Изменение сумм по этим статьям вызывает в балансе **активно-пассивное изменение**, причем валюта баланса изменяется в сторону уменьшения, так как уменьшаются задолженность и одновременно остаток оборотных средств.

В результате этой операции баланс будет иметь следующий вид:

Актив			Пассив		
Состав имущества и обязательств	Код строки	Сумма, тыс. руб.	Источники имущества	Код строки	Сумма, тыс. руб.
I. Внеоборотные активы			IV. Капитал и резервы		
Нематериальные активы (04)	110	20000	Уставный капитал (85)	410	80000
Основные средства (01)	120	510000	Добавочный капитал (87)	420	20000
Долгосрочные финансовые вложения (06)	140	18000	Резервный капитал (86)	430	10000
Итого по разделу I	190	548000	Фонды накопления (88)	440	40000
II. Оборотные активы			Нераспределенная прибыль отчетного года	480	190000
Запасы (10, 12, 41, 45)	210	80000	Итого по разделу IV	490	340000
Дебиторская задолженность (76)	230	13000	V. Долгосрочные пассивы		
Денежные средства	260	149000	Заемные средства (92, 95)	510	–
в том числе:			Итого по разделу V	590	–
касса (50)	261	1600	VI. Краткосрочные пассивы		
расчетный счет (51)	262	147400	Заемные средства (90, 94)	610	–
Итого по разделу II	290	242000	Кредиторская задолженность	620	440000
III. Убытки	310	–	в том числе:		
	390	–	поставщики и подрядчики (60, 76)	621	440000
			по оплате труда (70)	624	–
			Фонды потребления (88)	650	10000
			Итого по разделу VI	690	450000
Баланс	399	790000	Баланс	699	790000

Таким образом, если под влиянием хозяйственных операций изменяется только актив или только пассив, итог баланса остается неизменным, если же изменения происходят одновременно в активе и пассиве на равные суммы, то итог баланса соответственно изменяется: либо увеличивается, либо уменьшается. Однако во всех случаях хозяйственные операции не нарушают равенства итогов баланса.

5. ПОНЯТИЕ О СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Как известно, каждая хозяйственная операция оказывает определенное влияние на бухгалтерский баланс. Вместе с тем уже отмечалось, что баланс составляется, как правило, не чаще одного раза в месяц, в то время как за период совершается множество хозяйственных операций. Следовательно, возникает необходимость предварительной группировки экономически однородных хозяйственных операций с тем, чтобы ее итоги по окончании месяца перенести в баланс. Решение этой задачи достигается при помощи счетов бухгалтерского учета. Ведение их, во-первых, позволяет осуществлять текущий контроль за движением хозяйственных средств и за хозяйственными процессами и, во-вторых, дает возможность в случае необходимости получить баланс на любую дату.

Таким образом, ведение счетов бухгалтерского учета является способом экономической группировки отдельных хозяйственных операций, текущего контроля за состоянием и движением хозяйственных средств и источников их формирования.

Счета бухгалтерского учета открываются для каждого вида хозяйственных средств и их источников, а также для отдельных хозяйственных процессов.

На практике счет представляет собой разделенную на две части таблицу в виде свободного листа или листа книги. Одна часть счета условно именуется дебетом, а другая – кредитом.

Дебет счета расположен в левой части таблицы, а **кредит** – в правой (табл. 5.1).

Таблица 5.1

Схема бухгалтерского счета

(Наименование счета)							
Дебет				Кредит			
Документ		Содержание операции	Сумма (руб. и коп.)	Документ		Содержание операции	Сумма (руб. и коп.)
Дата	№			Дата	№		

В левой (дебетовой) и правой (кредитовой) частях таблицы, как это видно из схемы, имеется место для документального обоснования записи, краткой характеристики операции и денежной ее оценки.

Для упрощения изложения в дальнейшем термины “Дебет” и “Кредит” обозначаются сокращенно “Д-т” и “К-т”, а схема бухгалтерского счета заменяется более простой (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Упрощенная схема бухгалтерского счета

(Наименование счета)	
Д-т	К-т

На каждом бухгалтерском счете прежде всего отражается его первоначальное состояние (например, на начало месяца), т.е. остаток хозяйственных средств или источников их формирования (в зависимости от того, что отражает данный счет). По окончании месяца, когда на счетах будут отражены все совершенные за этот период хозяйственные операции, определяют остаток на конец месяца. Эта величина в следующем месяце будет считаться остатком на его начало. Остаток, числящийся по счету, называется **сальдо**.

По аналогии с делением баланса на актив и пассив счета подразделяются на **активные**, отражающие хозяйственные средства, и **пассивные**, отражающие источники формирования средств. В активных и пассивных счетах дебет и кредит имеют различное значение. Так, на активных счетах по дебету показываются операции, вызывающие увеличение хозяйственных средств, а по кредиту – их уменьшение. На пассивных счетах, наоборот, в кредите получают отражение операции по увеличению источников формирования средств, а в дебете – по уменьшению их. В активных счетах сальдо на начало и конец периода отражается в дебете (дебетовое сальдо) (табл. 5.3), а в пассивных – в кредите (кредитовое сальдо).

Таблица 5.3

Схема активного счета
«Касса»

Дебет (+)	(-) Кредит
Начальное сальдо (С-до _н) – остаток денег в кассе на начало периода	
Увеличение денежных средств – оборот (О _д)	Уменьшение денежных средств – оборот (О _к)
Конечное сальдо (С-до _к) – остаток денег в кассе на конец периода	

Конечное сальдо активного счета равно начальному сальдо по дебету плюс оборот по дебету и минус оборот по кредиту:

$$C-до_к = C-до_н + O_д - O_к.$$

В пассивных счетах начальное сальдо (остаток) и увеличение источника имущества отражают по кредиту, а уменьшение – по дебету (табл. 5.4).

Таблица 5.4

**Схема пассивного счета
«Расчеты с персоналом по оплате труда»**

Дебет (-)	(+)	Кредит
	Начальное сальдо (C-до _н) – задолженность по невыданной заработной плате на начало периода	
Погашение задолженности по заработной плате – оборот (O _д)	Увеличение задолженности по заработной плате за отработанное время – оборот (O _к)	
	Конечное сальдо (C-до _к) – задолженность по невыданной заработной плате на конец периода	

Конечное сальдо пассивного счета равно начальному сальдо по кредиту плюс оборот по кредиту минус оборот по дебету:

$$C-до_к = C-до_н + O_к - O_д.$$

Помимо счетов для учета имущества организации (активных) и источников его формирования (пассивных) в бухгалтерском учете существуют счета, на которых отражаются одновременно и имущество организации, и источники его формирования, - **активно-пассивные**.

Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое либо кредитовое) и с двухсторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). Счетом с односторонним сальдо является счет «Прибыли и убытки». Если у предприятия суммы доходов превысили суммы расходов, то разница между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником формирования имущества и отражается в пассиве баланса). Если, наоборот, суммы доходов меньше суммы расходов, то разница между ними показывает убыток и сальдо по счету будет дебетовым.

К активно-пассивным счетам с двухсторонним развернутым сальдо относится счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту – кредиторскую. Расчеты с дебиторами и кредиторами объединяют на одном счете для того, чтобы не открывать разных счетов для организаций и учреждений, которые могут быть в разное время дебиторами и кредиторами.

В данном активно-пассивном счете записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской. Разное значение имеет и запись по кредиту счета: либо увеличение кредиторской, либо уменьшение дебиторской задолженности.

5.1. Двойная запись операций на счетах, ее сущность и значение

Записи на бухгалтерских счетах содержат весьма важные сведения. Так, по данным записей на счете “Сырье и материалы” можно судить об остатках материальных ценностей, их движении с момента поступления до выбытия или использования. Однако при отражении хозяйственной операции только на одном счете “Сырье и материалы” нельзя проследить за источниками поступления материальных ценностей, что необходимо для полной характеристики хозяйственных операций. При оплате задолженности поставщикам необходимо отражать не только уменьшение средств на расчетном счете, но и показывать соответствующее сокращение кредиторской задолженности поставщикам. В бухгалтерском учете это достигается особым приемом, получившим наименование метода (приема) двойной записи.

Методический **прием двойной бухгалтерской записи** заключается в том, что каждая хозяйственная операция получает одновременное и взаимосвязанное отражение на дебете одного и кредите другого счета в одинаковых суммах. Прием двойной записи вытекает из двух изменений, которые вызывает в балансе каждая хозяйственная операция.

В двойной записи находит свое выражение взаимная связь и обусловленность явлений. На самом деле, каждая хозяйственная операция влечет за собой увеличение одного показателя и уменьшение другого. Например, получение денежных средств с расчетного счета в кассу записывается как увеличение остатка денег в кассе и уменьшение его на расчетном счете на ту же сумму. Правда, эта закономерность не всегда проявляется прямо. Например, погашение задолженности поставщикам с расчетного счета по-существу влечет за собой уменьшение остатка денежных средств на расчетном счете и увеличение их у поставщика. Но так как в балансе предприятия отражается не остаток денежных средств у поставщика, а остаток задолженности, то эта операция будет записана не как увеличение денежных средств у поставщика, а как уменьшение задолженности ему, что в конечном счете приведет в увеличению остатка денежных средств на расчетном счете поставщика.

Двойная запись операций на счетах позволяет проследить за использованием хозяйственных средств и источников их формирования, а также осуществлять контроль за правильностью бухгалтерских записей.

Покажем на нескольких примерах практическое применение метода двойной записи на счетах бухгалтерского учета, используя в качестве исходных данных некоторые операции, рассмотренные выше.

1. Получено в кассу с расчетного счета 52600 тыс. руб. В результате этого увеличивается остаток по дебету активного счета “Касса” и уменьшится остаток по кредиту активного счета “Расчетный счет”.

Запись данной операции на бухгалтерских счетах может быть представлена в виде схемы:

Счет			Счет		
Д-т	«Расчетный счет»	К-т	Д-т	«Касса»	К-т
	Сальдо 200000			Сальдо 300	
	1) 52600		1) 52600		

Эту запись можно выразить так называемой счетной формулой:

Д-т сч. «Касса»

К-т сч. «Расчетный счет» 52600 тыс. руб.

2. Выплачена из кассы задолженность рабочим и служащим по оплате труда в сумме 51300 тыс. руб.

Счет			Счет		
Д-т	«Касса»	К-т	Д-т	«Расчеты с персоналом по оплате труда»	К-т
	Сальдо 52900	2) 51300	2) 51300		Сальдо 51300

←—————→
Выплачена заработная плата
рабочим и служащим

Применяемое по методу двойной записи то или иное сочетание бухгалтерских счетов, нужных для отражения определенной хозяйственной операции, называется **корреспонденцией счетов**, а счета, участвующие в этом взаимосвязанном сочетании, - **корреспондирующими счетами**.

Имеет место другое определение корреспонденции счетов: это информационная связь между синтетическими счетами, возникающая в связи с регистрацией хозяйственных операций. Корреспонденция счетов отражает как информационные связи между объектами бухгалтерского учета, так и отношения между хозяйствующими субъектами.

Так, на примере операции 1 сочетание счетов «Касса» (по дебету) и «Расчетный счет» (по кредиту) образует корреспонденцию счетов. При этом счет «Касса» по отношению к счету «Расчетный счет» является корреспондирующим счетом так же, как и счет «Расчетный счет» по отношению к счету «Касса».

Краткая запись, отражающая корреспонденцию счетов, называется счетной формулой, или **проводкой**, а также котировкой. Проводки могут быть простыми и сложными. В первом случае проводка составляется из двух корреспондирующих счетов, один из которых дебетуется, а другой кредитуется.

Во втором случае в счетную формулу могут включаться три корреспондирующих счета и более; из них один дебетуется, а все остальные кредитуется или, наоборот, один кредитуется, а все остальные дебетуются.

Допустим, что со склада отпущены материалы на 9300 руб., в том числе

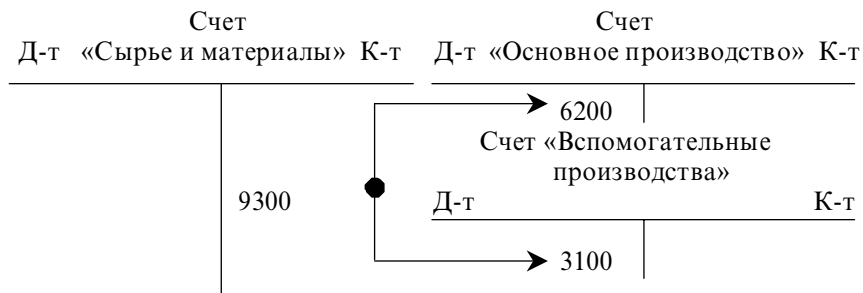
на основное производство 6200 руб., а на вспомогательное – 3100 руб. Пользуясь простой счетной формулой, необходимо записать эту операцию следующим образом:

Д-т сч. «Основное производство»	}	6200 руб.
К-т сч. «Сырье и материалы»		
Д-т сч. «Вспомогательные производства»	}	3100 руб.
К-т сч. «Сырье и материалы»		

При помощи сложной формулы эта же операция будет отражена в таком виде:

Д-т сч. «Основное производство»	.....	6200 руб.
Д-т сч. «Вспомогательные производства»	.....	3100 руб.
К-т сч. «Сырье и материалы»	.....	9300 руб.

На схеме сложная запись операции выглядит так:



Для того чтобы верно записать хозяйственную операцию на счета бухгалтерского учета методом двойной записи, необходимо:

- правильно осмыслить экономическое содержание хозяйственной операции и изменения, вызываемые этой операцией в составе хозяйственных средств и источников их формирования;
- правильно избрать корреспондирующие счета из числа применяемых в соответствующей отрасли деятельности;
- определить, какие из корреспондирующих счетов являются активными, а какие пассивными;
- четко руководствоваться значением дебета и кредита в активных и пассивных счетах.

Только правильное применение методического приема двойной записи операций на счетах бухгалтерского учета обеспечивает нормальное завершение цикла учетных работ.

Принцип двойной записи не нарушает равенства итогов актива и пассива баланса, так как хозяйственные операции, вызывающие изменения в одной части баланса (в активе или пассиве), не влияют на его итог, а вызывающие одновременные изменения в активе и в пассиве увеличивают или уменьшают сумму обеих частей баланса в равной мере.

Для облегчения записей каждому счету присваивается определенный номер (шифр), поэтому при составлении бухгалтерских проводок указывают не наименование счетов, а их номера (счет «Касса» - № 50, счет «Расчетный счет» - № 51).

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

Наряду с систематической предприятия применяют хронологическую запись, под которой понимают регистрацию хозяйственных операций в той последовательности, в какой они совершаются. Различия в экономическом содержании операции при этом не учитываются. Хронологическая запись ведется для обеспечения контроля за полнотой учета всех хозяйственных операций. В хронологическом порядке ведутся журналы регистрации, кассовые книги и другие регистры (табл. 5.5).

Таблица 5.5

Журнал регистрации хозяйственных операций
за март 19 98 г.

№ операции	Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1	2	3	4	5	6
1	3.03	Получено в кассу нахознужды, ю-мандировки	50	51	400
2	3.03	Перечислена в бюджет задолженность по налогу на прибыль	68-1	51	50
3	4.03	Получено от поставщика «Волна материаловА	10	60	3900
		Начислено на них НДС	19-1	60	780
4	5.03	Отпущены материалыА в производство	20	10	4300
5	8.03	Выдано в подотчет Иванову нахознужды	71	50	80
6	10.03	Выдано в подотчет Петрову наожмандировку	71	50	70

5.2. Синтетический и аналитический учет

Рассмотренные счета бухгалтерского учета, как правило, соответствовали статьям баланса. На них отражались обобщенные (синтетические) данные об имуществе и обязательствах организации. Счета, на которых имущество организации, ее обязательства и хозяйственные процессы отражаются в обобщенном виде, называются **синтетическими**. К ним относятся счета "Основные средства" "Материалы", "Уставный капитал", "Расчеты по оплате труда" и др. Учет, осуществляемый на синтетических счетах, называется **синтетическим**. Он ведется только в денежном выражении.

Для оперативного руководства хозяйственной деятельностью, а также контроля за сохранностью собственности обобщающих данных, получаемых с помощью синтетического учета, недостаточно. Например, кроме данных об общей сумме основных средств, необходимо иметь сведения о конкретных видах основных средств (здания, оборудование, машины и т.п.). Помимо

данных об общей сумме задолженности перед рабочими и служащими, нужны сведения о задолженности каждому работнику в отдельности (Петрову, Сидорову и т.д.). Для получения детальных, подробных, расчлененных (аналитических) данных об объектах бухгалтерского учета применяют аналитические счета.

Счета, на которых отражаются детальные данные по каждому отдельному виду имущества, обязательств организаций и процессов, называются **аналитическими**. Учет, осуществляемый на аналитических счетах, называется **аналитическим**.

Аналитические счета открываются в дополнение к синтетическим с целью их детализации и получения частных показателей по каждому отдельному виду имущества, обязательств организации и процессов. Следовательно, между синтетическими и аналитическими счетами существует прямая связь, которая проявляется в следующем. Остатки и обороты синтетического счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета. Каждую хозяйственную операцию, записанную по дебету или кредиту синтетического счета, отражают в той же сумме соответственно на дебете или кредите нескольких аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета.

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

На начало месяца за подотчетными лицами числилась задолженность в 10000 руб., в том числе за А.В. Ивановым – 3000 руб., К.И. Петровым – 2500 руб., М.К. Сидоровым – 4500 руб. В кассе находилось 100000 руб., запасы сырья и материалов составили 150000 руб., малоценных предметов – 20000 руб.

В течение месяца произошли следующие операции.

1. Поступили на склад материалы, оплаченные А.В. Ивановым из подотчетной суммы 2000 руб.
2. Получен в кассу от А.В. Иванова остаток подотчетной суммы 1000 руб.
3. Согласно авансовому отчету М.К. Сидорова приходятся оплаченные им из подотчетной суммы:

Материалы 3000 руб.
Малоценные предметы 1500 руб.

Итого 4500 руб.

4. Выдан из кассы аванс подотчетным лицам:

Иванову А.В 2000 руб.
Сидорову М.К. 3500 руб.

Итого 5500 руб.

По первой операции 2000 руб. следует записать в дебет счета “Материалы” и в кредит счета “Расчеты с подотчетными лицами”. Одновременно эту же сумму заносят в кредит аналитического счета А.В. Иванова. Тем самым показывают, что материалы поступили именно от А.В. Иванова, и списывают числящуюся за ним задолженность по подотчетной сумме. Остальные операции следует отражать также одновременно на синтетических и аналитических счетах.

Синтетические счета

Счет «Материалы»		Счет «Малоценные предметы»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо 150000		Сальдо 20000	
1) 2000		3) 1500	
3) 3000		Оборот 1500	Оборот –
Оборот 5000	Оборот –	Сальдо 21500	
Сальдо 155500			

Счет «Касса»		Счет «Расчеты с подотчетными лицами»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо 100000	4) 5500	Сальдо 100000	1) 2000
2) 1000		4) 5500	2) 1000
Оборот 1000	Оборот 5500	Оборот 5500	3) 4500
Сальдо 95000		Сальдо 8000	Оборот 7500

Аналитические счета

Счет Иванова А.В.		Счет Петрова К.И.	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо 3000	1) 2000	Сальдо 2500	Оборот -
	2) 1000	Оборот -	
4) 2000		Сальдо 2500	
Оборот 2000	Оборот 3000		
Сальдо 2000			

Счет Сидорова М.К.	
Дебет	Кредит
Сальдо 4500	3) 4500
3) 3500	
Оборот 3500	Оборот 4500
Сальдо 3500	

После подсчета оборотов и выявления конечного сальдо на синтетических и аналитических счетах подтверждается вывод о прямой связи между синтетическими и аналитическими счетами. Действительно, начальное сальдо синтетического счета «Расчеты с подотчетными лицами» (10000 руб.) равно сумме начальных остатков всех аналитических счетов, открытых в его дополнение (3000+2500+4500). Дебетовый оборот синтетического счета (5500 руб.) равен сумме дебетовых оборотов всех аналитических счетов (2000+0+3500), а кредитовый оборот (7500 руб.) – сумме всех кредитовых оборотов (3000+4500). Конечное сальдо синтетического счета «Расчеты с

подотчетными лицами” (8000 руб.) равно сумме конечных сальдо всех аналитических счетов, открытых в его дополнение (2000+2500+3500).

Каждая хозяйственная операция, записанная по дебету или кредиту синтетического счета, отражается в той же сумме соответственно по дебету или кредиту нескольких аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета.

Не все синтетические счета требуют ведения аналитического учета. Счета, не требующие такого ведения, называются **простыми** (счета “Касса”, “Расчетный счет” и др.). Счета, которые требуют ведения аналитического учета, называются **сложными** (счета “Расчеты с подотчетными лицами”, “Основные средства” и др.).

Некоторые сложные синтетические счета непосредственно связаны с аналитическими счетами, без каких-либо промежуточных групп. Например, в дополнение синтетического счета “Расчеты с подотчетными лицами” открываются аналитические счета на каждое подотчетное лицо. Также обстоит дело и со счетом “Расчеты по оплате труда” и др.

Однако такое простое построение аналитического учета не всегда обеспечивает получение необходимых показателей. Некоторые синтетические счета состоят из нескольких групп аналитических счетов. Первые (после синтетического счета) группы счетов аналитического учета называются **субсчетами**. Субсчет является промежуточным учетным звеном между синтетическими и аналитическими счетами. Каждый из них объединяет несколько аналитических счетов, но сами они, в свою очередь, объединяются одним синтетическим счетом. Иногда субсчета называют счетами второго порядка, в то время как синтетические счета называются счетами первого порядка. Связь между синтетическим счетом, его субсчетами и аналитическими счетами можно проследить на примере счета 10 “Материалы”. В дополнение к этому синтетическому счету открываются субсчета:

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.

В свою очередь, в дополнение каждого субсчета открываются аналитические счета на каждый конкретный вид материалов (мука, сахарный песок, шпагат, марля и т.п.).

Количество групп счетов аналитического учета может быть большим, чем это показано по счету 10 “Материалы”. Например, если у организации будет несколько материальных складов, то нужно сначала открыть аналитические счета для каждого склада, затем по видам материальных ценностей. Количество групп счетов аналитического учета зависит в основном от сложности хозяйственной деятельности организации, от целей и задач учета.

5.3. Оборотные ведомости

Оборотные ведомости служат главным образом для обобщения, проверки правильности записей на счетах бухгалтерского учета и составления нового баланса. Их составляют как по синтетическим, так и по аналитическим счетам. Форма и порядок записи в оборотной ведомости по синтетическим счетам представлены в табл. 5.6 .

Таблица 5.6

**Оборотная ведомость по синтетическим счетам
за январь 199__ г.**

№ п/п	Наименование счета	Остаток на 1 января		Оборот за месяц		Остаток на 1 февраля	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Основные средства	50000	—	—	—	50000	—
2	Материалы	20000	—	20000	—	40000	—
3	Касса	1000	—	10000	10000	1000	—
4	Расчетный счет	29000	—	—	10000	19000	—
5	Уставный капитал	—	60000	—	—	—	60000
6	Краткосрочные кредиты	—	20000	—	5000	—	25000
7	Расчеты с поставщиками	—	10000	5000	20000	—	25000
8	Расчеты по оплате труда	—	10000	10000	—	—	—
	Итого	100000	100000	45000	45000	110000	110000

Для составления оборотной ведомости использованы данные о начальных остатках, оборотах и конечных остатках синтетических счетов.

В оборотной ведомости по синтетическим счетам должно быть по итогу три равенства: первое – остатков на начало отчетного периода по дебету и кредиту; второе – оборотов по дебету и кредиту; третье – остатков на конец отчетного периода по дебету и кредиту.

Первое равенство обусловлено тем, что итог синтетических счетов по дебету показывает сумму всех средств предприятия на начало отчетного периода, а итог по кредиту – сумму источников этих средств, т.е. они отражают баланс предприятия на начало отчетного периода.

Второе равенство обусловлено применением способа двойной записи операций на счетах, при которой каждая операция записывается в одинаковой сумме по дебету и кредиту разных счетов.

Третье равенство составляется так же, как и первое, только дебетовые и кредитовые остатки показывают баланс уже не на начало, а на конец отчетного периода. Кроме того, третье равенство обусловлено первыми двумя (если начальные сальдо по дебету и кредиту всех счетов равны, равны итоги оборотов по этим счетам, то и конечные сальдо по дебету и кредиту всех счетов равны).

Равенство итогов всех трех пар колонок оборотной ведомости по синтетическим счетам имеет большое контрольное значение, так как свидетельствует о правильности записей на счетах бухгалтерского учета.

Однако не все ошибки, допущенные в учете, выявляются при составлении оборотной ведомости по синтетическим счетам. Так, не будут нарушены равенства при записи одной и той же операции на счетах несколько раз, при пропуске операций, при записи операций в неправильной, но равной сумме

по дебету и кредиту. Для выявления подобных ошибок итоги оборотов оборотной ведомости по синтетическим счетам сверяют с итогом хронологической записи (регистрационным журналом).

В оборотную ведомость по синтетическим счетам включены сведения об остатках на счетах на конец отчетного периода. Это позволяет применять оборотную ведомость по синтетическим счетам для составления нового баланса, так как основная часть статей баланса соответствует наименованиям синтетических счетов.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам используется для получения обобщенных сведений о состоянии и изменении имущества и обязательств организации, так как в ней содержатся сведения об остатках и движении отдельных групп или видов имущества и обязательств.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляют по различным формам. Если аналитический учет ведется только в денежном выражении, то оборотная ведомость по аналитическим счетам составляется по форме оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Если аналитический учет ведется не только в денежном, но и в натуральном выражении, то в форме оборотной ведомости по аналитическим счетам предусматриваются колонки не только для стоимостных, но и для натуральных измерителей с указанием единицы измерения.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам, так же как и оборотные ведомости по синтетическим счетам, составляют главным образом для проверки правильности записей по аналитическим счетам. Итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам сверяют с итогами соответствующего синтетического счета. Они должны быть обязательно равны.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам используют также для наблюдения и контроля за состоянием и движением отдельных видов имущества и их источников.

Оборотную ведомость по аналитическим счетам разных дебиторов и кредиторов, которые открываются в дополнение к синтетическому счету "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", применяют, кроме того, для выведения конечных остатков активно-пассивного счета "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

5.4. План счетов бухгалтерского учета

Планом счетов называют систематизированный по установленным принципам перечень синтетических счетов бухгалтерского учета. Ныне применяемый план счетов (см. файл материалов) утвержден письмом № 56 Минфина СССР от 11 ноября 1991 года и одобрен межправительственной рабочей группой, заседание которой проходило с 28 по 31 октября 1991 года.

Необходимость разработки нового плана счетов обусловлена следующими основными причинами:

- приближением к международным стандартам по бухгалтерскому учету, связанным с выходом стран СНГ на мировой рынок;
- переходом только от государственной собственности к различным ее видам, появлением в связи с этим новых хозяйственных образований и новых объектов учета (финансовых вложений, нематериальных активов и др.);
- изменением порядка формирования и использования средств на государственных предприятиях (переход на самофинансирование, предоставление права самостоятельно распоряжаться чистой прибылью и др.).

План счетов разработан в основном на переходный период к рыночной экономике. В дальнейшем он будет в большей степени приближен к национальным планам счетов стран рыночной экономики.

План счетов 1991 г. является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи.

Для учета специфических операций организации могут по согласованию с министерством финансов (или другим соответствующим органом) вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований анализа, контроля и отчетности. Организации могут уточнять содержание отдельных из них, а также вводить дополнительные субсчета, исключать или объединять.

Следует иметь в виду, что организация не обязана использовать все синтетические счета, приведенные в Плане счетов. Она выбирает те из них, которые ей действительно необходимы. Например, если организация выпускает один вид продукции или оказывает один вид услуг, то все расходы можно считать прямыми и в этом случае отпадает необходимость в использовании счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы".

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из положений Инструкции по применению Плана счетов и нормативных актов по отдельным разделам учета (учета основных средств, материалов и т.п.).

Новые хозяйственные образования (например, малые предприятия) могут пользоваться рабочими планами счетов, в которых существенно сокращается количество применяемых счетов.

В едином Плане счетов счета сгруппированы в 9 разделов. Отдельно выделены забалансовые счета. В основу группировки счетов по разделам положены экономические особенности учитываемых объектов. В каждом разделе отражены экономически однородные виды имущества, обязательств и хозяйственных операций. Расположены разделы в определенной последовательности, определяемой характером участия имущества в его кругообороте. Вначале отражены разделы со счетами имущества, необходимого для производственного процесса (I раздел – средства труда, II раздел – предметы труда). Затем показаны разделы со счетами издержек производства, готовой продукции и ее реализации, денежных средств и расчетов (III-VI разделы). В итоге в первых шести разделах сгруппированы счета имущества и процессов в сферах производства и обращения. Имущество отражено по разделам по принципу ликвидности – от труднореализуемого к легко реализуемому.

В последующих разделах отражены финансовые результаты и обязательства предприятия (VII-IX разделы).

6. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

6.1. Общие принципы построения бухгалтерского учета на предприятиях

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов (слагаемых) построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности предприятия и осуществления контроля за рациональным использованием имущества предприятия. Основными слагаемыми системы организации бухгалтерского учета являются первичный учет и документооборот, инвентаризация, план счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности, организация материальной ответственности, учетная политика предприятия.

Общими принципами организации бухгалтерского учета являются:

- государственное регулирование бухгалтерского учета (Правительством РФ, Минфином РФ и другими ведомствами). Государство определяет общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, состав, содержание, сроки и адресаты представления бухгалтерской отчетности, хозяйственных субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет, их права, обязанности и ответственность;
- сочетание государственного регулирования бухгалтерского учета с предоставлением прав предприятию в организации и ведении бухгалтерского учета;
- обеспечение аналитичности данных бухгалтерского учета, позволяющей выявить резервы повышения эффективности производства;
- постоянное совершенствование учетного процесса, методологии и техники бухгалтерского учета, НОТ бухгалтерских работников;
- применение общих принципов управления, включая принципы программно-целевого управления, научную организацию труда.

6.2. Стадии (этапы) учетного процесса

Учетный процесс проходит несколько стадий (этапов). На *первой стадии* ведут текущее наблюдение, производят измерение и регистрацию хозяйственных операций. Эти части учетного процесса органически связаны между собой и в совокупности составляют документирование операций.

На *второй стадии* проводятся систематизация и группировка учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах. И эти части учетного процесса органически связаны между собой: происходит техническая обработка информации, содержащейся в первичных документах, ее систематизация в соответствии с требованиями организации бухгалтерского учета, управления и текущего контроля. Здесь немаловажное значение имеет также группировка учетной информации в форме, пригодной как для целей внутреннего управления, так и для внешних пользователей.

На обеих стадиях учетного процесса реализуются контрольные функции аппарата бухгалтерии – проводится предварительный, текущий и последующий контроль, включая проверку достоверности содержащейся в документах информации и качества учетных данных на основе периодически проводимых инвентаризаций имущества и обязательств.

Третья стадия учетного процесса заключается в составлении установленных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе данных бухгалтерского учета. Отчетность представляет собой совокупность

показателей, приведенных в определенную систему и характеризующих производственно-хозяйственную деятельность предприятия (организации) и его имущественное и финансовое положение за определенный период (квартал, полугодие, год).

Наконец, *четвертой стадией* учетного процесса является использование учетной и отчетной информации в анализе финансово-хозяйственной деятельности предприятия (организации).

6.3. Организация бухгалтерского учета на предприятиях (в организациях)

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности ответственность за организацию бухгалтерского учета возложена на руководителя предприятия (организации). Он должен создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить обязательное выполнение всеми подразделениями и службами, а также работниками, имеющими отношение к учету, требования главного бухгалтера в части порядка оформления и представления для учета документов и сведений.

Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется бухгалтерией, являющейся ее самостоятельным структурным подразделением (службой), или централизованной бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером. При отсутствии бухгалтерской службы бухгалтерский учет и составление отчетности могут производиться аудиторской фирмой или специалистом на договорных началах.

Основными предпосылками рациональной организации бухгалтерского учета являются: изучение положений, указаний, инструкций и других регламентирующих документов по учету и отчетности, а также организационных и производственных особенностей предприятия; определение объема и характера учетной работы; установление структуры аппарата бухгалтерии и форм его связи с отдельными частями предприятия (организации).

Изучение положений, указаний, инструкций и других регламентирующих документов по учету и отчетности необходимо для обеспечения научной организации бухгалтерского учета, соблюдения законодательства, соответствия методологии учета на данном предприятии (организации) методологии учета, установленной для всех предприятий (организаций), что обеспечит единообразие учетных и отчетных данных в масштабах отраслей и всего народного хозяйства.

В процессе выявления организационных и производственных особенностей предприятия необходимо выяснить его организационную структуру, взаимосвязь отдельных частей, их территориальное расположение, ознакомиться с особенностями технологии производства, планами и т.п. Знание этих особенностей позволит определить сведения и сроки, необходимые для обеспечения контроля за хозяйственной деятельностью, содержание внутренней отчетности, объекты учета для записи их в соответствующие регистры, формы документов и регистров, порядок их составления, обработки и утверждения, установить документооборот.

Для определения объема и характера учетной работы, необходимого прежде всего для установления штата аппарата бухгалтерии и распределения работ между отдельными сотрудниками, составляют перечень всех учетных операций, подлежащих выполнению за месяц, и устанавливают норму времени выполнения каждой операции.

При установлении структуры аппарата бухгалтерии и форм его связи с отдельными частями предприятия необходимо решить вопрос о централизации или децентрализации учета.

При централизации учета учетный аппарат предприятия сосредоточен в главной бухгалтерии, в ней же осуществляется ведение всего синтетического и аналитического учета на основе первичных и сводных документов, поступающих из отдельных подразделений предприятия (цехов, отделов и др.). В самих подразделениях осуществляют лишь первичную регистрацию хозяйственных операций.

При децентрализации учета учетный аппарат рассредоточен по отдельным производственным подразделениям предприятия, где осуществляется синтетический и аналитический учет и составляются балансы и отчетность заводов, цехов или отделов. Главная бухгалтерия в этом случае составляет сводный баланс и отчеты по предприятию, а также осуществляет контроль за постановкой учета в отдельных подразделениях.

Централизация учета обеспечивает более действенное руководство и контроль со стороны главного бухгалтера, позволяет целесообразнее распределить труд между работниками, более эффективно использовать счетные машины. Поэтому децентрализация учета допускается лишь в очень крупных организациях.

В некоторых организациях применяют частичную децентрализацию учета, при которой законченный бухгалтерский учет в подразделениях не ведется и баланс не составляется.

Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет разработка плана его организации.

План организации бухгалтерского учета состоит из следующих элементов:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- план документации;
- план инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок осуществления контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации учета.

Рассмотрим эти основные элементы (направления) и назовем альтернативные способы по каждому из них.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета составляется на основе установленного Министерством финансов России Плана счетов, применяемого на территории Российской Федерации.

Формы первичных документов, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.96 № 129-ФЗ обязывает принимать к учету первичные документы, если они составлены по установленной форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие реквизиты: наименование документа; дату составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц.

В соответствии с учетной политикой организация может использовать или типовые формы первичных документов, содержащиеся в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации, или формы документов, разработанные организацией для внутренней бухгалтерской отчетности.

Порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств. В соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" предприятия обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем предприятия, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно, а именно: при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия; перед составлением годовой бухгалтерской отчетности; при смене материально ответственных лиц; при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества; в случае стихийного бедствия, пожара и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; при реорганизации или ликвидации предприятия; в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

В соответствии с действующим Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, утвержденным приказом Минфина РФ 26.12.94 № 170, годовой считается инвентаризация, которая проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года. В методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приложение к приказу Минфина РФ от 13.06.95 № 49) констатируется, что кроме материальных, нематериальных и прочих финансовых активов организации должны проводить инвентаризации кредиторской задолженности, кредитов банков, займов и резервов, незаконченных ремонтов основных средств, расходов будущих периодов.

Таким образом, в плане инвентаризации должны быть определены объекты инвентаризации, сроки проведения и количество инвентаризаций в отчетном году (кроме инвентаризаций, обязательных по законодательству Российской Федерации).

Правила документооборота и технология обработки учетной информации. Графики документооборота и обработки учетной информации, а также должностные инструкции являются составными частями плана организации бухгалтерского учета.

График документооборота определяет объем, последовательность выполняемых учетных работ, сроки выполнения, конкретных исполнителей и позволяет устранить возможность дублирования, определить точки пересечения взаимоконтролируемых показателей, равномерно распределять занятость бухгалтеров в учетном процессе.

График технологии обработки учетной информации содержит сведения о назначении документов (с приведением кода формы и наименования), количестве экземпляров, должностных лицах, которым передается документ; сроке (число, месяц), когда документ представляется в бухгалтерию; выполняемых работах по бухгалтерской обработке документа; здесь же указываются код формы и наименование регистра, составляемого на основании документа, формы отчетности.

Подготовленные графики утверждают руководители организации и доводят их до всех структурных подразделений и исполнителей.

Порядок осуществления контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета. Контроль за хозяйственными операциями может осуществлять или самостоятельное структурное подразделение, наделенное контрольными функциями, или квалифицированный специалист, или специализированная профессиональная организация на договорной основе, или лично руководитель организации.

Под самостоятельным контрольным структурным подразделением организации понимается служба внутреннего аудита. Это подразделение

представляет собой профессиональный контрольный орган, наделенный правом проводить по инициативе руководителей организации и от их имени финансовые и иные проверки в головном предприятии, филиалах и дочерних предприятиях.

В задачи сотрудников внутреннего аудита могут входить: проверка бухгалтерской информации с точки зрения ее полноты, достоверности, юридической обоснованности; организация инвентаризаций, взаимных и встречных проверок, контроль за затратами, анализ информации управленческого характера, финансового состояния, представление руководителям организации результатов анализа и т.д. Главная цель службы внутреннего контроля – способствовать эффективной работе организации, укреплению ее финансового положения.

Альтернативой внутреннему аудиту является внешний аудит, который проводится специалистами профессиональной аудиторской фирмы (или самостоятельно работающим аудитором).

Основные направления учетной политики, подлежащие раскрытию в составе бухгалтерской отчетности, перечислены в Положении по бухгалтерскому учету “Учетная политика предприятия”, утвержденном приказом Минфина РФ от 28.07.94 № 100, п. 3.1.

Главный бухгалтер обеспечивает контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Поэтому от четкой организации материальной ответственности зависит в дальнейшем вся постановка бухгалтерского учета на предприятии. Нормативным актом, регулирующим постановку материальной ответственности, является Положение о материальной ответственности рабочих и служащих за ущерб, причиненный предприятию, организации (утвержденное Указом Президиума ВС СССР от 13.07.76 в редакции от 26.01.83, 12.08.83, 16.11.83, от 19.05.86, от 23.05.86), предусматривающее как индивидуальную, так и коллективную (бригадную) материальную ответственность. Однако в любом случае учет должен быть организован по материально ответственным лицам или бригадам.

При правильной организации материальной ответственности усиливается контроль за движением товарно-материальных ценностей, так как работник, получивший ценности под отчет и осуществляющий прием, хранение и отпуск этих ценностей, отчитывается за них перед бухгалтерией.

Работники, на которых на основании закона или договора возложена полная материальная ответственность за вверенные им ценности, несут обязанность по возмещению ущерба в связи с недостачей ценностей.

Договоры о материальной ответственности, согласно которым работник принимает на себя обязанность возмещать в полном объеме ущерб, причиненный им в результате недостачи вверенных ему ценностей, а администрация предприятия обязуется создавать работнику нормальные условия для хранения и выполнения необходимых операций с ценностями, могут быть заключены не со всеми работниками, а лишь с определенными лицами, указанными в специальном перечне должностей и работ.

Согласно ст. 121² КЗоТ РФ коллективная (бригадная) материальная ответственность может вводиться при совместном выполнении работниками отдельных видов работ, связанных с хранением, обработкой продукции (отпуском), перевозкой или применением в процессе переданных им ценностей, когда невозможно разграничить материальную ответственность каждого работника.

Для введения коллективной (бригадной) материальной ответственности необходимо заключить письменный договор между организацией и всеми членами коллектива (бригады), совместно выполняющими работы, предусмотренные в специальном перечне, согласованный с фабричным, заводским,

местным комитетом профсоюза (профорганизатором). Типовым договором предусмотрена обязанность членов бригады в установленном порядке вести учет, составлять и своевременно представлять отчеты о движении и остатках ценностей.

Одна из частей типового договора носит название «Порядок ведения учета и отчетности». В отдельном пункте этой части сказано о том, что отчеты о движении и остатках ценностей подписываются руководителем коллектива (бригады) и в порядке отчетности одним из членов коллектива (бригады); содержание отчета объявляется всем членам коллектива (бригады). Плановые инвентаризации проводятся в сроки, установленные действующими правилами.

Полная материальная ответственность работников наступает, когда ущерб причинен их действиями, содержащими признаки деяний, преследуемых в уголовном порядке, а именно: растратой, кражей, злоупотреблением служебным положением и т.п. Поэтому правильно организованный учет по материально ответственным лицам будет иметь доказательную силу.

7. КЛАССИФИКАЦИЯ ДОКУМЕНТОВ

Бухгалтерский учет, осуществляющий сплошное и непрерывное наблюдение за разнообразными хозяйственными операциями, происходящими на предприятии, базируется на документах.

Необходимость убедиться в правильности, целесообразности и законности совершения той или иной хозяйственной операции возникает не только в момент ее совершения, но и после того, как операция уже произведена. Для этого записи хозяйственных операций и их обобщение в учетных регистрах и отчетности должны быть соответствующим образом обоснованы и подтверждены документами.

Документом в бухгалтерском учете называется письменное свидетельство, подтверждающее совершение какой-либо хозяйственной операции или дающее право на ее совершение.

Оформление операций документами называется документацией. Документация представляет собой начальную стадию бухгалтерского учета. Таким образом, документация – это способ сплошного и непрерывного отражения хозяйственных операций с целью получения о них данных, требующихся для ведения текущего бухгалтерского учета и контроля за ними.

Ни одна хозяйственная операция не может быть отражена в учете без подтверждения ее соответствующим документом. Документы составляются с соблюдением определенных требований, оформляются подписями лиц, участвующих в совершении операции, и имеют юридическую доказательную силу.

Следовательно, **бухгалтерский документ**⁵ представляет собой свидетельство действительного совершения хозяйственной операции, а также права на ее совершение.

Основанием для отражения информации о совершенных хозяйственных операциях в учете являются *первичные документы*. Оформление хозяйственных операций документами называется документацией.

Значение документов в бухгалтерском учете велико. Они являются источником сведений, необходимых для принятия управленческих решений, обеспечивают контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств, имеют документальную (юридическую) силу при возникновении споров

⁵ Слово «документ» происходит от латинского *documentum*, что значит доказательство, свидетельство; «документация» - составление документов (слово «документация» употребляют также и для обозначения совокупности документов).

или предъявлении претензий и исков, являются источником информации о финансово-хозяйственной деятельности с целью анализа и контроля со стороны учредителей, Государственной налоговой службы, аудита. От достоверности, реальности и своевременности составления первичных документов зависит качество бухгалтерского учета.

Первичный документ составляется, как правило, в момент совершения операции или сразу после ее окончания на бланке типовой формы, отпечатанном типографским способом, заполненном от руки или созданном на машиночитаемых носителях информации. Оформляется документ, как правило, в нескольких экземплярах, свободные строки в нем обязательно прочеркиваются.

Записи в первичных документах могут производиться чернилами, химическим карандашом, шариковой ручкой, при помощи пишущих машин, средств компьютеризации, что должно обеспечить сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве. Запрещается использовать для записей в документе простой карандаш.

Заполняют документы разборчиво и аккуратно, без исправлений, подчисток и помарок. Но если ошибка все же допущена, то исправления вносят следующим образом: неправильный текст или сумму зачеркивают так, чтобы можно было прочитать исправленное, а сверху над зачеркнутым пишут исправленный текст или сумму.

Исправление ошибки в первичном документе (за исключением кассовых и банковских) должно быть оговорено надписью «Исправлено», подтверждено подписью лиц, подписавших документ, а также должна быть проставлена дата исправления. Такой способ исправления ошибки называется **«корректирующим»**.

Текст документа должен быть конкретным и четким, не допускать возможности его двойного чтения и каких-либо неясностей. Итоговые данные в первичных документах указывают цифрами и прописью, причем суммы прописью пишут с заглавной буквы, чтобы исключить возможность подделки документа.

Бланки форм первичных документов, отнесенные к бланкам строгой отчетности, должны быть обязательно пронумерованы.

Порядок составления первичных документов, отражения в них информации о хозяйственных операциях, их хранения и движения регламентирует Федеральный закон от 23 ноября 1996 г. «О бухгалтерском учете». Ответственность за документальное оформление хозяйственных операций и сроки представления документов в бухгалтерию предприятия несет главный бухгалтер.

Содержание хозяйственных операций, отраженных в документах, очень разнообразно. Для придания документу юридической силы необходима полная характеристика совершаемой хозяйственной операции, т.е. наличие определенного перечня показателей, которые называются **реквизитами** документа. Все реквизиты можно разделить на две группы: обязательные и дополнительные.

К **обязательным реквизитам** документа относят:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

К **дополнительным реквизитам** документа относят:

- номер документа;
- основание для совершения хозяйственной операции и т.д.

В условиях компьютеризации бухгалтерского учета реквизиты первичных документов могут быть зашифрованы в виде кодов.

Руководитель предприятия по согласованию с главным бухгалтером утверждает перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов. Подписи лиц, ответственных за составление машиночитаемых первичных документов, могут быть заменены паролем или другим способом авторизации, позволяющим однозначно идентифицировать подпись соответствующего лица.

Разнообразие хозяйственных операций требует составления различных по своему содержанию и назначению документов, так как по каждой хозяйственной операции составляется свой документ. Правильному составлению и использованию документов в бухгалтерском учете способствует их классификация.

Под **классификацией документов** понимают их группировку по определенным признакам (табл. 7.1).

Бухгалтерские документы классифицируются по следующим признакам: 1) по назначению; 2) по содержанию; 3) по способу отражения хозяйственных операций; 4) по месту составления и обращения (табл. 7.1).

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

Распорядительными называются такие документы, которые содержат распоряжение о выполнении той или иной хозяйственной операции. Их основное назначение – передача указаний руководящих работников непосредственным исполнителям. Многие операции совершаются только при наличии соответствующего распорядительного документа.

Таблица 7.1

Схема классификации бухгалтерских документов

По назначению	Распорядительные
	Оправдательные
	Бухгалтерского оформления
	Комбинированные
	Нормативные
По содержанию	Первичные
	Сводные
По способу отражения хозяйственных операций	Разовые
	Накопительные
По месту составления и обращения	Внутренние

К числу распорядительных документов относятся приказы, распоряжения, записи о приеме и увольнении с работы, об отпуске.

Эти документы еще не содержат в себе подтверждения фактов совершения операций, поэтому сами по себе они не могут служить основанием для отражения операций в учете.

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

Документами бухгалтерского оформления называются такие документы, которые создаются аппаратом бухгалтерии для подготовки учетных записей, а также для облегчения, сокращения и упрощения последних.

Документы бухгалтерского оформления составляют в бухгалтерии на основании ранее оформленных распорядительных и оправдательных документов. Они предназначены для отражения бухгалтерских записей в учетных регистрах с целью ускорения учетного процесса. В этих документах нет распоряжения на проведение хозяйственной операции и нет подтверждения факта ее совершения. Например, расчет суммы претензии по иску, расчет износа основных средств и нематериальных активов, расчеты товарных потерь и т.д.

К документам бухгалтерского оформления относятся также бухгалтерские справки. Они составляются в тех случаях, когда нужно перенести сумму с одного счета на другой, оформить закрытие счета, исправить ошибки, допущенные в учетных записях, и т.п. Необходимость в этом возникает довольно часто, и поэтому справки такого рода в бухгалтерской практике весьма распространены.

Комбинированными называются такие документы, которые сочетают признаки нескольких видов документов: распорядительных и оправдательных, оправдательных и документов бухгалтерского оформления и т.д. Они служат одновременно и распоряжением о выполнении данной операции, и оправданием ее выполнения, фиксируют совершенную операцию и в то же время содержат указание о порядке отражения ее в счетах. Например, приходные и расходные кассовые ордера, расчетно-платежные ведомости, объявления о вносе наличных денежных средств на расчетный счет и т.д.

По порядку составления различают первичные и сводные документы.

Первичными называются документы, которые отражают все хозяйственные операции непосредственно в момент их совершения. Они являются первым формальным доказательством того, что данные операции действительно выполнены. Примером первичного документа может служить приходный ордер. Он составляется при поступлении материалов на склад и свидетельствует о выполнении кладовщиком данного ему распоряжения об их приеме.

Сводными называются документы, составляемые на основе первичных документов. В них отражаются операции, ранее уже оформленные соответствующими первичными документами.

К сводным документам относятся авансовый отчет, ведомости распределения цеховых и общезаводских расходов и калькуляции. Авансовый отчет заполняется на основании первичных документов, где указываются все расходы, произведенные подотчетным лицом.

К числу сводных документов относятся также расчетно-платежные ведомости по заработной плате или ведомости выпуска готовой продукции, различные внутренние отчеты (например, отчет о движении материальных

ПРИХОДНЫЙ ОРДЕР

МП "ОРИОН"
(предприятие, организация)

Типовая межведомственная форма № М-3
Утверждена приказом ЦСУ СССР от 14.12.72 г. № 816

Код по ОКУД 0303003 6

ПРИХОДНЫЙ ОРДЕР № 2

" 16 " сентября 19 96 г.

Вид операции	Склад	Поставщик		Корреспондирующий счет			Код (номенклатурный номер)
		наименование	Код	счет, субсчет	регистрационный номер счета или другого документа, на основании которого производится оприходование		
	1	Петров		10/1			13

Наименование, сорт, размер, марка материал "С"

Единица измерения		Количество		Цена	Сумма	Порядковый номер записи по складской карточке
наименование	код	по документу	принято			
1	2	3	4	5	6	7
"С"		2	2	500=	1000=	11

Принял Филиппов Сдал Петров

ценностей по складу) и др. Все эти документы обязательно содержат дополнительные данные, помимо тех, которые имеются в первичных документах, явившихся базой для их составления.

Итак, сводные документы служат, во-первых, для объединения данных первичных документов и получения укрупненных показателей и, во-вторых, для группировки данных первичных документов с целью получения дополнительных сведений об учитываемых операциях и отражения этих операций в новом разрезе. Следовательно, сводные документы используются как средство обработки исходных данных об операциях.

По способу охвата операций документы делятся на разовые и накопительные.

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

АВАНСОВЫЙ ОТЧЕТ № 2 от 16 сентября 19 94 г.

Проводка № 17

Назначение аванса Командировочные расходы

от 16.09 19 94 г.

	Сумма	Отчет проверен	Дебет		
			счет	карт.	сумма
Остаток предыдущего аванса	-	Раздел § ст.			
Перерасход		К утверждению:			
Получено (от кого):		77000 руб. 00 коп.			
1. из кассы 10.09.94 г.	70000=		20		53211 =
2.		Бухгалтер Ермаков 16.09. 19 94 г.	19-2		7642 =
			18-2		1147 =
Итого получено	70000=	Отчет утверждаю в сумме:	10		12195 =
Израсходовано	77000=	Семьдесят семь тысяч	19-1		2439 =
		рублей 00 коп.	18-1		366 =
Остаток			Кредит		
Перерасход	7000=		71		77000 =
Приложение 4 документов		Подпись Федоров 16.09. 19 94 г.			
			Бухгалтер		Ермаков

Дата	Пор.№ док.	Кому, за что и по какому документу уплачено	Сумма		Дебет	
					счет	карт.
11.09.94	1	Ж/д билет Москва - Курск	7500	=	20, 19-2, 18-2	
14.09.94	2	Ж/д билет Курск - Москва	7500	=	20, 19-2, 18-2	
13.09.94	3	Квитанция от магазина № 20 за материалы	15000	=	10, 19-1, 18-1	
		Суточные за 3 дня	15000	=	20	
		Расходы по найму жилья	30000	=	20, 19-2, 18-2	
	4	Постель в поезде, квитанция	2000	=	20, 19-2, 18-2	
		Подпись подотчетного лица Иванов	Всего	77000	=	

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

По месту составления документы делят на **внутренние** и **внешние**. Внутренние документы составляют внутри предприятия. Ими оформляются хозяйственные операции, совершаемые только внутри предприятия. Эти документы не выходят за пределы предприятия, например, расчетно-платежные ведомости, приходные и расходные кассовые ордера и др. Внешние документы составляют вне данного предприятия и ими оформляются операции, осуществляемые между предприятиями. Например, счета, накладные, счета-фактуры контрагентов. Отдельные внутренние документы в результате совершаемых хозяйственных операций становятся внешними, например, денежные чеки, платежные поручения. При заполнении внутренних документов достаточно указать только обязательные реквизиты, а при составлении внешних документов необходимо еще добавить дополнительные реквизиты документов для полноты характеристики хозяйственной операции.

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

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

Первичные документы должны быть своевременно переданы в бухгалтерию, где их проверяют и принимают к учету. Затем документы направляют в архив для хранения в течение определенного срока. Путь прохождения документа с момента его составления до сдачи в архив называется **документооборотом**.

Четкая организация документооборота обеспечивает полноту и своевременность получения необходимой информации о работе предприятия и отдельных лиц, что повышает действенность бухгалтерского контроля.

Документооборот регламентируется графиком. Составление графика документооборота осуществляет главный бухгалтер. График утверждается приказом руководителя предприятия, после чего главный бухгалтер доводит его до всех структурных подразделений и исполнителей, связанных с составлением тех или иных документов. В табл. 7.2 приведена примерная схема графика документооборота (на примере составления документов по учету основных средств).

Для каждого документа в бухгалтерском учете существует свой путь движения, т.е. свой документооборот, продолжительность которого зависит от организации бухгалтерского учета, специфики работы, уровня научной организации труда, степени компьютеризации учетных работ, величины предприятия и т.д. Однако для всех документов наряду с этим существуют общие этапы движения. Таких этапов в документообороте можно выделить пять:

- составление документа в момент совершения хозяйственной операции в соответствии с требованиями, предъявляемыми к оформлению документов;
- передача документа в бухгалтерию, где контролируют своевременность и полноту сдачи их для учетной обработки;
- проверка принятых документов бухгалтером. Она осуществляется по форме (полнота и правильность оформления, заполнения реквизитов), по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей), а также включает в себя обязательную арифметическую проверку, которая может быть выполнена вычислительным центром или вычислительной установкой под контролем главного бухгалтера;

- обработка документов в бухгалтерии вручную или машинным способом. Прежде всего документы группируют по необходимым для бухгалтерского учета однородным признакам. Затем на каждом первичном документе указывают корреспондирующие счета (делают континировку) и суммы хозяйственных операций по бухгалтерским проводкам записывают в учетные регистры;
- сдача документов в архив на хранение после составления по ним учетных регистров, форм отчетности.

Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования: при ручной обработке – дату записи в учетный регистр, при компьютерной обработке – отметку исполнителя о вводе информации в компьютер. Все документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом «Получено» или «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Один из путей совершенствования документооборота – сокращение количества выписываемых и обрабатываемых документов за счет применения накопительных и многострочных документов, удобного расположения реквизитов, широкого применения унифицированных документов.

Унификация документов представляет собой установление единой формы первичных документов для отражения в них однородных хозяйственных операций. Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 июля 1997 г. № 35 «О первичных учетных документах» на Государственный комитет Российской Федерации по статистике возложены функции по разработке и утверждению альбомов унифицированных форм первичной учетной документации и их электронных версий.

Федеральным органам исполнительной власти по согласованию с Госкомстатом Российской Федерации предоставлено право разрабатывать и внедрять специализированные формы первичных учетных документов на предприятиях.

Совершенствованию документации способствует **стандартизация**, под которой понимается установление одинаковых форм и размеров документов одного названия. Стандартизация облегчает хранение документов в архиве, способствует его быстрому освоению, позволяет рационально использовать бумагу.

Совершенствовать документооборот можно за счет его **рационализации** путем сокращения количества лиц, участвующих в составлении документа, ликвидации бесполезной документации, применения прогрессивных форм организации учета, предварительного планирования документооборота.

Ускорение движения документов с целью получения своевременной и достоверной информации, необходимой для управления хозяйственной деятельностью, является одной из важнейших задач бухгалтерского учета.

В настоящее время большое значение имеет охрана экономической информации, содержащейся в документах предприятия, от конкурентов. Для ее защиты необходимо разработать и соблюдать схему движения охраняемой информации.

В процедуре идентификации используют пароли, обмен вопросами и ответами, ключи, магнитные карты, средства анализа индивидуальных характеристик сотрудника (голос, отпечатки пальцев, геометрические параметры рук или лица, специальные или конкретные суммы для аппаратуры). Только идентифицировав себя, сотрудник должен получить доступ к вычислительной системе, где следует предусмотреть три уровня защиты аппаратуры, программного обеспечения и данных.

Примерная схема графика документооборота

Таблица 7.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Номер формы	Наименование документа	Назначение документа	Количество экземпляров	Когда составляется	Кто составляет (должность и фамилия)	Выполняемые работы в момент составления документа	Кто подписывает документ	Кому представляется (должность)	Когда представляется в бухгалтерию (число, месяц)	Выполняемые работы в бухгалтерии организации	Какие регистры (№ формы) остаются на основании документа
ОС-1	Акт приема-передачи основных средств	Оформление поступления, внутрихозяйственного перемещения и передачи в эксплуатацию	2	В момент приема или передачи	Комиссия	Указывается наименование, техническая характеристика, состояние объекта и местонахождение	Члены комиссии, главный бухгалтер, руководитель организации	Бухгалтер по учету основных средств	На следующий день после оформления	Контроль, указание балансовой стоимости, инвентарного номера и суммы износа объекта	Инвентарные карточки (Ф. ОС-6, ОС-7, ОС-13), журнал-ордер № 13

ОС-3	Акт приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов	Оформление сдачи и приема объектов после ремонта и реконструкции	2	В момент приема или сдачи	Комиссия	Указывается наименование объекта, ремонт или реконструкция, содержание и сроки сдачи выполненных работ	Члены комиссии, главный бухгалтер, руководитель организации	Бухгалтер по учету основных средств	На следующий день после оформления	Контроль, указание балансовой стоимости объекта, суммы износа, инвентарного номера, сметной и фактической стоимости ремонта или реконструкции	Инвентарные карточки (ф. ОС-6, ОС-7) и технический паспорт
ОС-4	Акт о ликвидации основных средств	Оформление выбытия ликвидации объектов	2	В момент списания	Комиссия	Указывается наименование, год введения в эксплуатацию	Члены комиссии, главный бухгалтер, руководитель организации	Бухгалтер по учету основных средств	На следующий день после оформления	Контроль, указание первоначальной стоимости, суммы износа	Инвентарные карточки (ф. ОС-6, ОС-12, ОС-13)

Защита на уровнях аппаратуры и программного обеспечения предусматривает защиту оперативной памяти, операционной системы, служебных и личных программ пользователей.

8. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ИХ ВИДЫ

Для того чтобы получить необходимые показатели о хозяйственной деятельности, надо сведения об операциях, содержащиеся в документах, сгруппировать в соответствии с их экономическим содержанием и зарегистрировать. Такая регистрация осуществляется с помощью учетных регистров, обеспечивающих, кроме того, контроль за сохранностью документов и должностную обзорность отраженных в них данных.

Учетные регистры представляют собой листы бумаги, приспособленные для регистрации и группировки в них данных о наличии средств и операциях с ними, зафиксированных первичными носителями информации.

Применяемые в практике бухгалтерского учета регистры можно классифицировать по внешнему виду, по объему содержания и по последовательности записей.

По внешнему виду регистры бухгалтерского учета подразделяются на книги (журналы), карточки и свободные листы.

Книги (журналы) представляют собой сброшюрованные листы бумаги со специальным графлением. Все страницы в бухгалтерских книгах должны быть пронумерованы и заключены в переплет. На обороте последней страницы за подписью главного (старшего) бухгалтера (или другого уполномоченного лица) делается надпись: «В настоящей книге всего пронумеровано ... страниц (листов)».

Например, в настоящее время регистры в виде книг применяются для учета кассовых операций (кассовая книга) (табл. 8.1).

Таблица 8.1

Журнал регистрации приходных и расходных ордеров

Приходный ордер		Сумма (руб.)	Кор. счет	Примечание	Расходный документ		Сумма (руб.)	Кор. счет	Примечание
Дата	№		(Кредит)		Дата	№		Дебет	
3.03.97	1	400000	51	Из банка	8.03.97	1	80000	71	В подотчет Иванову
11.03.97	2	300000	46	Выручка от реализации	10.03.97	2	70000	71	В подотчет Петрову
	3					3			
и т.д.									

При большом объеме книги и значительном количестве учитываемых в ней различных объектов составляется оглавление, а в необходимых случаях и перечень объектов в алфавитном порядке.

Карточки - это отдельные таблицы на плотной бумаге. Чаще всего карточки применяются в качестве регистров аналитического учета и хранятся в картотеке. При открытии карточек их регистрируют в специальном реестре.

Свободные листы представляют собой определенным образом разграфленные таблицы, предназначенные для записи хозяйственных операций. Таблицы в виде свободных листов широко используют для ведения ведомостей журналов-ордеров, машинограмм и магнитных носителей. Графление регистров (книг, карточек, свободных листов) зависит от их назначения, от формы бухгалтерского учета.

По объему содержания учетные регистры подразделяются на регистры синтетического и аналитического учета.

Регистры аналитического учета, предназначенные для учета расчетных операций, имеют контокоррентную форму (табл. 8.2).

Таблица 8.2

Контокоррентная форма регистров аналитического учета

<i>Расчеты с заводом «Металлист» за декабрь месяц</i>					
(наименование счета)					
Запись		Содержание записи	Дебет	Кредит	Отметки
Дата	№				
Сальдо на 1 декабря			-	18936	
10.12	49	Получен металл	-	1687	
19.12	156	Оплачены счета завода	18936	-	
и т.д.					

Для аналитического учета материальных ценностей служат карточки натурально-стоимостного учета.

<i>Сталь – 30ХГСА, кг. Цена – 20.00. Норма запаса 15000-17000</i>									
(Наименование и краткая характеристика материалов, единица измерения, цена и норма запаса)									
Запись		Содержание записи	Приход		Расход		Остаток		
Дата	№		Количество	Сумма	Количество	Сумма	Количество	Сумма	Отметки
Сальдо на 1 декабря							15000	300000	
12.12	341	Поступило на склад	1600	32000	-	-	16600	332000	
15.12	876	Отпущено цеху 14	-	-	2900	5800	13700	274000	
и т.д.									

<i>Затраты производства по заказу А-6547 в руб. и коп.</i>						
Дебет					Кредит	Отметки
Материалы	Полуфабрикаты	Топливо	Зарботная плата	Общехозяйственные расходы		
200-10	150-00	15-20	300-60	300-00	965-90	
300-00	160-40	20-00	100-80	120-00	701-20	
280-20	300-20	40-60	150-00	165-00	936-00	
и т.д.						

По принципу группировки или последовательности записей регистры бухгалтерского учета подразделяются на хронологические, систематические и комбинированные.

Хронологические регистры предназначены для записи в хронологической последовательности, исходя из времени выполнения той или иной хозяйственной операции, вне зависимости от ее содержания. Задача такой регистрации – обеспечить повседневный контроль за своевременным и полным отражением в учете всех без исключения хозяйственных операций. Примером хронологического регистра может служить приведенный ранее журнал регистрации, в котором в календарной последовательности дат отражаются хозяйственные операции и обосновывающие их документы.

Систематические регистры предназначены для записи в определенной группировке однородных хозяйственных операций за определенное время (например, за месяц). Такая регистрация позволяет проследить за состоянием и движением отдельных видов хозяйственных средств и источников их формирования. К систематическим регистрам относят **Главную книгу**, в которой группируются обороты из журнала-ордера соответствующих счетов за год (табл. 8.3).

Таблица 8.3

Счет № _____

Период	Обороты по дебету			Итого по дебету	Оборот по кредиту	Сальдо	
	С кредита счета №_ по журналу-ордеру №..	С кредита счета №_ по журналу-ордеру №..	И т.д.			Дебет	Кредит

Комбинированные регистры приспособлены для одновременной записи хозяйственных операций в хронологическом и систематическом порядке. К таким регистрам следует отнести прежде всего некоторые журналы-ордера, в которых запись производится одновременно в хронологическом и систематическом порядке (табл. 8.4).

Для аналитического учета различных затрат, подлежащих обобщению в нескольких направлениях, целесообразно применять карточки и таблицы многографной формы.

Таблица 8.4

№ п/п	Наименование поставщика	Сальдо начальное		Документ		С кредита счета 60 в дебет счетов					Итого по кредиту 60
		Д	К	№	Дата	10	19 разн. субсч.	20	08	Др.	
1	«Волна»	-	100	23	04.03	3900	780				4680
2	«Квант»	-	-	27	13.03		260	1300			1560
3	«Электроника»	-	-	113	17.03		300		1500		1800
	Итого:	0	100			3900	1340	1300	1500		8040

Ведомость по дебету счета 60

Документ		В дебет 60 с кредита счетов			Итого по дебету 60	Сальдо конечное	
		51	50	Др.		Д	К
1	14.03	4780			4780	-	-
							1560
							1800
		4780			4780		3360

При ведении учета по журнально-ордерной форме учета аналитический и синтетический учет зачастую совмещаются в единой системе записей. В частности, журнал-ордер по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» наряду с аналитическими данными о расчетах с каждым из поставщиков в отдельности дает и синтетическое обобщение этих расчетов в пределах синтетического счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Техника записи в учетные регистры подчинена форме и назначению учетного регистра. Одни регистры предназначены для линейной записи, другие – для линейно-позиционной, третьи – для шахматной записи.

При **линейной записи** каждая операция полностью отражается по одной горизонтальной строке. Такая запись содержит все необходимые данные о совершенной операции и больше не дополняется.

При **линейно-позиционной записи** операция также отражается по одной горизонтальной строке, но не полностью. Записи, отражающие ее продолжение и завершение впоследствии по позициям, дополнительно вписываются в ту же строку, но в соответствующие графы. Например, поступление материалов и соответствующее образование задолженности поставщикам отражено по горизонтальной строке, но дата погашения задолженности поставщику этого материала будет проставлена по этой же строке лишь тогда, когда сумма задолженности будет ему перечислена.

При **шахматной записи** каждая операция отражается только один раз. Соблюдение принципа двойной записи и сокращение вдвое объема учетных работ по «разноске» хозяйственных операций в учетные регистры обеспечиваются помещением суммы записи в прямоугольнике, образуемом пересечением строки дебетуемого и графы кредитуемого счета.

Способы исправления в учетных записях

Исправление ошибок в учетных регистрах осуществляется корректурным способом, способом дополнительных проводок и способом «красное сторно».

Корректурный способ применяется в тех случаях, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей. Сущность данного способа состоит в том, что ошибочный текст или сумма зачеркивается, и над зачеркнутым пишут правильный текст или сумму. Зачеркивание производят тонкой линией так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. При этом зачеркивается все число, если даже ошибка допущена только в одной цифре. Исправление ошибки оговаривается и подтверждается: в документах – подписями лиц, подписавших документ; в учетных регистрах – подписью лица, производящего исправление. Оговорку об исправлении делают на полях или в конце страницы, записывая в ней «исправлено», и правильный текст или сумму.

Способ дополнительных проводок применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции. Для исправления такой ошибки на разность между правильной и преуменьшенной суммами операции составляют дополнительную бухгалтерскую проводку. Если, например, подотчетным лицам выдали из кассы 40000 руб., а ошибочно записали 10000 руб., то на разность между этими суммами – 30000 руб. (40000-10000) нужно составить дополнительную проводку.

Если в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов, то для исправления ошибок применяется способ **«красное сторно»**. Сущность данного способа состоит в том, что в начале ошибочная проводка повторяется в той же корреспонденции счетов, но запись проводится красными чернилами.

После этого составляется новая проводка с правильной корреспонденцией счетов и записывается в регистры обычными чернилами. Исправление ошибочных записей способом «красное сторно» покажем на следующем примере.

Пример. В организации совершена следующая операция: из кассы выдано подотчетным лицам 40000 руб. Начальное сальдо сч. 50 «Касса» = 100000.

Ошибочно была составлена проводка:

1) Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» } 40000 руб.
Кредит счета 50 «Касса»

При проверке записей на счетах ошибка была обнаружена (дебетовать нужно не на счет расчетов по оплате труда, а счет подотчетных лиц).

Для снятия ошибочной записи неправильную проводку повторяют красными чернилами и записывают ее в учетные регистры.

1а) Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» } -40000 руб.
Кредит счета 50 «Касса»

1б) Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» } 40000 руб.
Кредит счета 50 «Касса»

На счетах эти суммы будут отражены следующим образом:

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет	Кредит
1) 40000	
2) 1а) - 40000	
Оборот (40000-40000)	
С -	

Счет 50 «Касса»

Дебет	Кредит
С-100000	1) 40000
	1а) - 40000
	1б) 40000
Оборот -	Оборот 40000 (40000-40000+40000)
С 60000	

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет	Кредит
1б) 40000	
Оборот 40000	
С 40000	

Способ «красное сторно» применяют для исправления ошибок и в тех случаях, когда корреспонденция счетов не нарушена, но преувеличена сумма операции. Для исправления такой ошибки составляют вторую сторнировочную проводку на разность между преувеличенной и правильной суммами операции.

Способ обратных записей заключается в том, что неправильно указанные счета меняются местами, и новые обороты арифметически устраняют старые, ошибочные. Однако обратные записи, создавая искусственные обороты, заведомо завышают обороты реальные.

9. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Ведение бухгалтерского учета требует использования всех видов учетных регистров, разной последовательности и различных способов записей в них.

Форма бухгалтерского учета – это сочетание различных видов учетных регистров, объединяемых общей структурой их построения, техникой и последовательностью производимых в них записей.

Структура регистров, взаимосвязь между ними, техника исполнения – таковы признаки, определяющие особенности форм бухгалтерского учета.

Самая ранняя форма бухгалтерского учета была предельно простой. Все сведения о совершаемых операциях владелец предприятия записывал прежде всего в Памятную книгу, откуда они переносились в хронологический регистр – Журнал, где указывалась также и корреспонденция счетов. Данные из Журнала разносились в систематический регистр – Главную книгу, где открывались отдельные счета для каждого конкретного вида средств и источников (например, счет Муки, счет Сахара, счет Поставщика Иванова и т.п.). На основе Главной книги по мере надобности составлялся баланс.

В настоящее время время наиболее распространены мемориально-ордерная,

Журнал-Главная, журнально-ордерная, машинно-ориентированная формы учета для организаций малого предпринимательства.

Сущность мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета заключается в том, что на основании первичных или сводных (накопительных группировочных) документов составляются мемориальные ордера, в которых приводится краткое содержание записи, сумма операции и корреспонденция счетов (табл. 9.1).

Таблица 9.1

Образец мемориального ордера

Мемориальный ордер №139 Записать за декабрь __ г.			
Основание (ссылка на документ или содержание записи)	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма в руб.
Начислена заработная плата рабочим и служащим на основании расчетно-платежной ведомости за декабрь 19__ г. <i>Рабочим основного производства . .</i>	20	70	36200
<i>Рабочим вспомогательных производств</i>	23	70	2 170
<i>Общещеховому персоналу</i>	25	70	3020
<i>Общезаводскому персоналу ..</i>	26	70	860
Итого.....	-	-	42250
31 декабря __ г. Гл. бухгалтер В. Любченко Приложение на 4 листах			

Мемориальные ордера могут оформляться и непосредственно на документах, для чего на последних ставят оттиск специального штампа, либо отводят особое место в формах типографских бланков. Во всех случаях мемориальный ордер сопровождает документы. Затем мемориальные ордера записываются в регистрационный журнал.

Форма регистрационного журнала содержит порядковый номер мемориального ордера, его дату и общую сумму произведенных в нем записей. Ведение регистрационного журнала позволяет сопоставлять сумму операций, получивших отражение в мемориальных ордерах, с итогом записей по синтетическим счетам, а также контролировать сохранность мемориальных ордеров и документов.

Форма регистрационного журнала приводится в табл. 9.2.

Таблица 9.2

Регистрационный журнал за декабрь __г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Даты мемориальных ордеров	Корреспондируемые счета		Сумма в руб. по мемориальным ордерам
		по дебету	по кредиту	
001	02	10	60	246 989
049	13	20	10	30481
139	31	20,23,25, 26	70	42250
158 и т. д.	31	51	46	210 675
Итого за декабрь				8 986 734

Данные мемориальных ордеров после их регистрации вносятся в Главную книгу – основной регистр синтетического учета, построенный по синтетическим счетам первого порядка. По дебету и кредиту каждого счета отражаются дата и номер мемориальных ордеров, суммы по корреспондирующим счетам и их итоги.

Таблица 9.3

Лист Главной книги по счету 10 «Сырье и материалы»

Дебет счета 10						Кредит счета 10						
Мемориальный ордер		Кредит счетов				Итого по дебету	Мемориальный ордер		Дебет счетов			Итого по кредиту
Дата	№	60	70	71	и т.д.		Дата	№	20	23	и т. д.	
10.12	25	2900	100	—		3000	12.12	49	1500	600		2100
15.12	72	—	—	60		60	13.12	60	—	200		200
20.12	84	1400	—	200		1600	24.12	126	1100	—		1100
31.12	189	920	100	—		1020	—	—	—	—		—
и т. д.	...	...	...	...		...	и т. д.	...	...	...		...
Итого за декабрь		19000	400	420		19 820	Итого за декабрь		15 900	1400		17 300

Параллельно в бухгалтерии ведутся записи в регистрах аналитического учета, а по окончании месяца составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам. Итоговые данные по каждой оборотной ведомости аналитического учета должны совпадать с соответствующими показателями оборотной ведомости по синтетическим счетам. В свою очередь, итоги дебета и кредита по оборотной ведомости синтетического учета должны быть равны итогу по регистрационному журналу.

Последовательность работы при мемориально-ордерной форме учета может быть представлена схемой, приведенной на рис. 9.1.

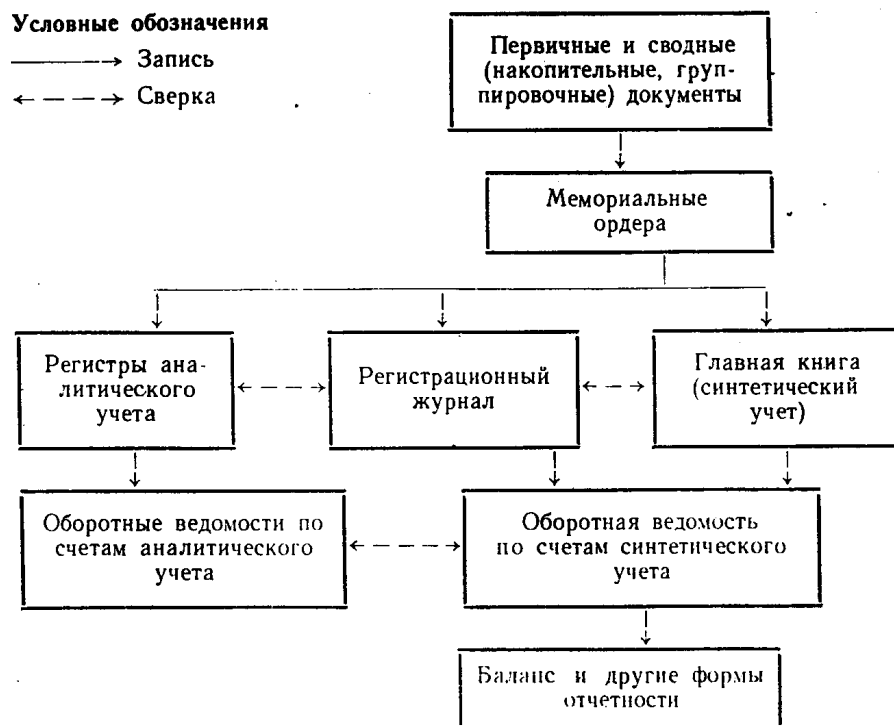


Рис 9.1. Последовательность работы при мемориально-ордерной форме учета

Мемориально-ордерная форма учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, при ней широко используются стандартные формы аналитических регистров, счетные машины, копировальный способ регистрации. Кроме того, при такой форме учета легко осуществлять разделение учетной работы между квалифицированными и менее квалифицированными работникам.

Недостатками мемориально-ордерной формы учета являются:

- трудоемкость учета, вызываемая прежде всего многократным дублированием одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регистрационном журнале, синтетических и аналитических регистрах);
- отрыв аналитического учета от синтетического, громоздкость аналитического учета, он часто отстает от синтетического учета;
- формы регистров аналитического учета зачастую не содержат показателей, необходимых для контроля, анализа хозяйственной деятельности и составления отчетности.

В связи с этим учет имеет сравнительно низкое познавательное значение, а для составления отчетности приходится производить выборку и группировку данных текущего учета. В настоящее время мемориально-ордерная форма учета применяется в сравнительно небольших организациях.

Вариантом мемориально-ордерной формы является форма Журнал-Главная. Она широко распространена в сравнительно небольших по объему деятельности предприятиях – совхозах, колхозах, а также в бюджетных учреждениях, жилищно-эксплуатационных конторах и других организациях.

Единственное существенное отличие формы Журнал-Главной от мемориально-ордерной формы – в структуре регистра синтетического учета, где на одном развороте листа объединяются хронологическая и систематическая записи. Этот регистр ведется обычно в книге, которая называется Книгой главных счетов или Журнал-Главной книгой (табл. 9.4).

Таблица 9.4

Книга Главных счетов (Журнал-Главная)

Порядковые номера мемориальных ордеров	Даты ордеров	Суммы по мемориальным ордерам	Основные средства		Сырье и материалы		Денежные средства		Расчеты с учреждениями и лицами		Общехозяйственные расходы		И т.д.
			д-т	к-т	д-т	к-т	д-т	к-т	д-т	к-т	д-т	к-т	
Сальдо....	01.01	450500	306000	—	125000	—	20800	—	4000	—	—	—	
1	15.01	7600	—	—	—	—	600	600	—	—	—	—	
2	16.01	18000	—	—	18000	—	—	—	1600	18000	—	—	
3	16.01	1600	—	—	—	—	70	—	—	1530	—	—	
	и т. д.		—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	
Итого за 01... Сальдо 01.02		200520 520100	10000 309500	6500 —	170000 135000	160000 —	12 800 20 900	12700 —	2400 3000	3400 —	211000 211000	— —	

Первые три колонки книги отведены для хронологической регистрации хозяйственных операций. Они точно соответствуют структуре регистрационного журнала. Остальная часть разворота листа книги отведена для систематической записи по всем синтетическим счетам.

В случае значительного числа счетов, которое не может быть помещено на одном развороте, предусматриваются вкладыши. Для каждого счета отводятся две колонки – дебетовая и кредитовая.

Журнал-Главная книга открывается записями остатков в первой строке по всем счетам на 1 января. Общий итог дебетовых остатков, равный общему итогу остатков по кредиту, проставляется в колонке «Суммы по мемориальным ордерам». Затем отражаются все операции за месяц. В конце месяца подсчитываются итоги месячных оборотов по всем счетам и выводятся остатки на первое число следующего месяца. Наличие этих данных, собранных вместе, освобождает от необходимости составления оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Сверка синтетического учета с аналитическим и заполнение таблицы баланса могут быть сделаны непосредственно по данным книги Журнал-Главной. Запись операций в Журнал-Главную книгу делается на основе мемориальных ордеров, составляемых, как и при мемориально-ордерной форме, по данным накопительных и группировочных ведомостей или непосредственно по первичным документам.

Аналитический учет при этой форме также ведется в книгах. Сверка синтетического учета с аналитическим осуществляется и здесь при помощи оборотных ведомостей, а для составления отчетности делают выборки и дополнительные расчеты. Таким образом, техника ведения учета по форме Журнал-Главная ничем, кроме структуры регистра синтетического учета, не отличается от мемориально-ордерной формы.

Основным достоинством формы учета Журнал-Главной является структура книги Главных счетов, благодаря которой этот регистр становится наглядным и обзорным. Этому способствует и размещение счетов на одном развороте листа. Техника ведения учетной регистрации по книге Журнал-Главная не требует большой квалификации. Все эти преимущества и привели

к широкому распространению данной формы, особенно на тех предприятиях, которые не располагают высококвалифицированными кадрами учетных работников.

Однако книга Журнал-Главная имеет и некоторые недостатки. При большом количестве счетов она становится громоздкой и неудобной в работе. Применение вкладышей затрудняет запись операций и приводит к увеличению числа ошибок, заключающихся в разноске сумм не в надлежащие счета. Поэтому число счетов, которое считается допустимым для ведения книги Журнал-Главная, не должно превышать 20-25.

Что касается формы Журнал-Главная, то ей присущи все недостатки мемориально-ордерной формы.

Единая журнально-ордерная форма счетоводства разработана на основе единого плана счетов бухгалтерского учета и предназначена для применения во всех отраслях народного хозяйства (промышленность, строительство, снабжение, сбыт и др.).

Эта форма счетоводства основана на использовании принципа накопления данных первичных документов в разрезах, обеспечивающих синтетический и аналитический учет средств и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета.

Накапливание и систематизация данных первичных документов производится в учетных регистрах, которые дают возможность отразить все подлежащие учету средства и все хозяйственные операции по их использованию за отчетный месяц. Это исключает необходимость составления мемориальных ордеров.

Хронологическая и систематическая запись хозяйственных операций осуществляется одновременно, как единый рабочий процесс. Журнал хронологической регистрации хозяйственных оборотов не ведется.

Записи в накопительные регистры производятся в разрезе показателей, необходимых для руководства и контроля за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия (хозяйственной организации), а также для составления месячной, квартальной и годовой отчетности.

Аналитический и синтетический учет осуществляется, как правило, совместно, в единой системе записей. Карточки аналитического учета могут быть заведены, в виде исключения, по некоторым видам расчетов, по которым имеется значительное количество лицевых счетов. Сохраняются инвентарные карточки или книги учета объектов основных средств, карточки или ведомости учета затрат на производство по калькулируемым объектам. В соответствии с этим оборотные ведомости оставляются только по расчетам, по которым ведутся карточки аналитического учета. Сохраняются сортовые сальдовые ведомости по учету материалов, сортовые (сальдовые или оборотные) ведомости по учету готовых изделий.

В единой журнально-ордерной форме счетоводства применяются, как правило, два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости.

В табл. 9.5 приведена форма журнала-ордера по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» с дебетовой ведомостью к нему.

В целях обеспечения рациональной техники обобщения или группировки некоторых учетных данных кроме указанных регистров могут применяться специальные разработочные таблицы.

Основными регистрами бухгалтерского учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяются обычно в тех случаях, когда требующиеся аналитические показатели сложно обеспечить непосредственно в журналах-ордерах. В этих случаях группировка данных первичных документов осуществляется предварительно в ведомостях, из которых итоги переносятся в журналы-ордера.

Таблица 9.5

Ведомость по дебету счета 71

N п/ п	Ф. И. О. подотчет- ного лица	Сальдо на- чальное		В дебет 71 с кредита счетов						Итого по дебе- ту 71
				Докум.		50	Докум.		Др.	
		Д	К	№	Дата		№	Дата		
1	Иванов	-	-	1	8.03	80				80
2	Петров	-	-	2	10.03	70	4	16.03	28	98
3	Сидоров	-	-	5	18.033	145				145
	Итого:	0	0			295			28	323

Журнал-ордер по кредиту счета 71

С кредита 71 в дебет счетов									Итого по кредиту 71	Сальдо конечное		
Докум.		20	12	10	19	Докум.		50		Др.	Д	К
№	Дата					№	Дата					
1	15.03	17	42		11,8	3	15.03	9,2		80	--	--
2	16.03	75,2		15	7,8					98	--	--
										0	145	
		92,2	42	15	19,6			9,2		178	145	

В основу построения журналов и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций по синтетическим счетам. Синтетические данные регистрируются по данным первичных документов только по кредиту соответствующих счетов, в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

В порядке исключения кассовые операции, операции по расчетному и другим счетам регистрируются как по кредиту, так и по дебету счетов, предназначенных для учета указанных операций. Это необходимо для контроля и для того, чтобы не разобщать кассовые и банковские документы для записей в различных журналах-ордерах.

Во избежание дублирования записи в журналах-ордерах, в которых отражаются кредитовые обороты и корреспонденции с дебетом счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», производятся, как правило, по данным соответствующих ведомостей итогами за месяц.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу.

Принцип двойной записи, т.е. отражение хозяйственных операций одновременно на двух счетах, при ведении учета по журнально-ордерной форме сохраняется.

С применением журнально-ордерной формы во многих случаях отпадает необходимость в обособленном аналитическом учете. Однако если журналы-ордера и вспомогательные ведомости не могут обеспечить получение необходимых аналитических данных, то их учет ведется в особых регистрах.

Итоги каждого журнала-ордера переносятся в Главную книгу, которая несколько отличается от той, которую ведут при мемориально-ордерной форме учета. В табл. 9.6 приводится образец Главной книги по одному счету «Сырье и материалы», применяемой при журнально-ордерной форме учета.

Таблица 9.6

**Главная книга за __год
Счет 10 «Сырье и материалы»**

Месяц	Обороты по дебету счетов с кредита счетов				Оборот по кредиту счета 10	Сальдо по счету 10	
	счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” (журнал-ордер №6)	счета 20 “Основное производство” (журнал-ордер №10)	счета 71 “Расчеты с подотчетными лицами” (журнал-ордер № 7)	Итого оборот по дебету счета 10		Дебет	Кредит
Сальдо на 1 января	— г.				--	19800	--
Январь.....	24 600	--	120	24 720	23500	21 020	--
Февраль.....	21700	140	250	22090	24000	19 110	--
Март.....	35250	20	15	35285	34980	19 415	--
	<i>и т.д.</i>						

Данные текущего бухгалтерского учета ежемесячно обобщаются в Главной книге, являющейся синтетическим учетным регистром. Она предназначена для проверки правильности записей по счетам и для составления баланса. В ней обязательно должны быть показаны по каждому счету (или субсчету) сальдо на начало месяца, обороты за отчетный период и сальдо на конец месяца. Причем оборот по кредиту счета записывается одной суммой, а оборот по дебету отражается развернуто по корреспондирующим счетам. Это связано с тем, что кредитовый оборот по корреспондирующим счетам выявляется в журналах-ордерах, а дебетовый – в Главной книге.

Записи в Главную книгу производятся на основании тщательно проверенных и подписанных соответствующими работниками журналов-ордеров. С этой целью все журналы-ордера из различных отделов централизованной бухгалтерии передаются в отдел баланса и отчетности, который составляет Главную книгу.

Главную книгу следует вести в целом по организации, а также по крупным подразделениям, по которым необходимо составить баланс.

Главная книга является годовым учетным регистром. На каждый месяц отводится одна строка.

Вначале из Главной книги за предыдущий год переносят сальдо на 1 января. Затем ежемесячно записывают обороты по дебету и кредиту счетов и выводят сальдо на каждое первое число.

По тем счетам, по которым одновременно с журналом-ордером ведется ведомость, дебетовый оборот, выявленный в Главной книге, сверяется с данными соответствующих ведомостей.

Благодаря обобщениям при ведении Главной книги по форме, указанной выше, отпадает необходимость в составлении оборотной ведомости по счетам синтетического учета.

Данные Главной книги, журналов-ордеров, накопительных и группировочных ведомостей используются для составления бухгалтерского баланса и отчетности.

Последовательность работы при журнально-ордерной форме учета схематически показана на рис. 9.2.

Сальдовый баланс составляется по данным Главной книги с использованием в необходимых случаях отдельных показателей из учетных регистров.



Рис. 9.2. Последовательность работы при журнально-ордерной форме учета

Исходя из принципа регистрации учетных данных по кредитовому признаку, записи по кредиту каждого синтетического счета (в корреспонденции с дебетуемыми счетами) производятся полностью в одном каком-либо журнале-ордере. Дебетовые обороты по соответствующему синтетическому счету выявляются в различных журналах-ордерах по мере регистрации в них записей по кредиту корреспондирующих с ним счетов. После перенесения итоговых данных из всех журналов-ордеров в Главную книгу в ней выявляются данные по дебету каждого счета.

Дебетовые обороты по счетам, по которым синтетический и аналитический учет ведется объединенно, в единых регистрах, также находят отражение в журналах-ордерах, предназначенных для регистрации записей по кредиту этих счетов. Журналы-ордера, в которых наряду с записями по кредиту определенных синтетических счетов ведется и аналитический учет, содержат два раздела: один – для записи операций по кредиту счета (собственно журнал-ордер), другой – для отражения показателей аналитического учета.

Журналы-ордера, как правило, построены таким образом, что в них отражаются однородные по экономическому содержанию операции, а также операции, счетно связанные между собой. Поэтому некоторые журналы-ордера предназначены для отражения операций по кредиту нескольких синтетических счетов, одинаковых по своему экономическому содержанию. В этом случае для каждого из них в регистре отведен раздел или графа.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета обладает рядом преимуществ по сравнению с мемориально-ордерной:

1) данные первичных документов накапливаются и систематизируются в самих учетных регистрах, в связи с чем составлять мемориальные ордера не нужно;

2) хронологическая и систематическая регистрация совмещены и, следовательно, регистрационный журнал оказывается лишним;

3) аналитический и синтетический учет, как правило, объединены в единой системе записей, чем устраняется необходимость ведения аналитических счетов и составления по ним оборотных ведомостей;

4) журналы-ордера построены с учетом типовой корреспонденции счетов и показателей периодической отчетности, что облегчает группировку первичных документов и получение данных для составления месячной, квартальной и годовой отчетности.

К недостаткам журнально-ордерной формы учета следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение данных и затрудняющих механизацию учета.

Предприятия, осуществляющие бухгалтерский учет по единой журнально-ордерной форме счетоводства, ведут его в зависимости от отраслевой принадлежности с применением регистров согласно перечню типовых форм, приведенному в приложении 2 к письму Минфина Российской Федерации от 24 июля 1992 г. № 59.

ПЕРЕЧЕНЬ ТИПОВЫХ РЕГИСТРОВ ЕДИНОЙ ЖУРНАЛЬНО-ОРДЕРНОЙ ФОРМЫ СЧЕТОВОДСТВА

№ п/п	Регистр		Наименование и назначение	Учетный период, на который открывается регистр	Вид деятельности, где применяется регистр			
	Номер				промышленность	строительство	наука	снабжение и сбыт
	журнала-ордера	ведомости						
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	1	-	По кредиту счета 50	Месяц	X	X	X	X
2	-	1	Ведомость к счету 50 (помещена на обороте журнала-ордера № 1)	-«-	X	X	X	X
3	2	-	По кредиту счета 51	-«-	X	X	X	X
4	-	2	Ведомость к счету 51 (помещена на обороте журнала-ордера № 2)	-«-	X	X	X	X
5	3	-	По кредиту счетов 55, 56, 57	-«-	X	X	X	X
6	4	-	По кредиту счетов 90, 92, 93, 94, 95	-«-	X	X	X	X

1	2	3	4	5	6	7	8	9
7	6	-	По кредиту счета 60 (с вкладным листом на каждые 50-60 счетов-фактур)	-«-	X	X	X	X
8	-	5	Ведомость аналитического учета расчетов с поставщиками в порядке плановых платежей (с вкладным листом для отдельных месяцев)	Квартал, полугодие, год	X	-	-	X
9	-	5-с	Ведомость учета расчетов с заказчиками (генподрядчиками), подрядчиками (субподрядчиками) за выполненные работы (с вкладным листом на каждые 50-60 счетов-фактур)	Месяц	-	X	X	-
10	-	6-с	Ведомость учета неотфактурованных поставок (с вкладным листом на каждые 50-60 счетов-фактур)	Полугодие, год	-	X	-	-
11	-	6а-с	Ведомость учета материалов в пути (с вкладным листом на каждые 50-60 счетов-фактур)	Год	-	X	-	-
12	7	-	По кредиту счета 71	-«-	X	X	X	X

1	2	3	4	5	6	7	8	9
13	8	-	По кредиту счетов 06, 09, 58, 61, 63, 64, 67, 73, 75, 76, 97	-«-	X	X	X	X
14	-	7	Ведомость учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами (с вкладным листом на каждые 20 дебиторов или кредиторов)	-«-	X	X	X	X
15	-	8	Книга учета депонированной заработной платы	-«-	X	X	X	X
16	-	9	Ведомость учета расчетов с жильцами квартир и общежитий (для крупных предприятий)	-«-	X	X	X	X
17	9	-	По кредиту счетов 78, 79	Месяц	X	X	X	X
18	10	-	По кредиту счетов 02, 05, 10, 12, 13, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 31, 65, 69, 70, 84	-«-	X	-	-	-
19	10/1	-	По кредиту счетов 02, 05, 10, 12, 13, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 31, 65, 69, 70, 84	-«-	X	-	-	-
20	10а	-	По кредиту счетов 02, 05, 10, 12, 13, 20, 25, 26, 28, 29, 31, 65, 69, 70, 84	-«-	X	-	-	-
21	-	10	Ведомость учета материалов на складах (для предприятий, имеющих более 5 складов)	-«-	X	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8	9
22	-	10а	Ведомость учета материалов на складах (для предприятий, имеющих не более 5 складов)	месяц	X	-	-	-
23	-	11	Ведомость учета материалов в цехах	-«-	X	-	-	-
24	-	12	Ведомость учета затрат цехов (предназначена только к журналу-ордеру №10 (с вкладным листом для каждого цеха))	-«-	X	-	-	-
25	-	13	Ведомость учета затрат обслуживающих производств и хозяйств	-«-	X	-	-	X
26	-	13а	Ведомость учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (для небольших предприятий)	-«-	X	X	-	X
27	-	14	Ведомость учета потерь в производстве	-«-	X	-	-	-
28	-	15	Ведомость учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов	-«-	X	-	-	-
29	10-с	-	По кредиту счетов 02, 05, 07, 08, 10, 12, 13, 20, 23, 25, 26, 28, 29, 30, 31, 44, 65, 69, 70, 84	-«-	-	X	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8	9
30	-	10-с	Ведомость учета движения материалов в денежном выражении (с вкладным листом на каждые 20 материально ответственных лиц)	-«-	-	X	X	-
31	-	15-с	Ведомость аналитического учета временных зданий, сооружений и приспособлений (с вкладным листом на каждые 50 названий зданий, сооружений и приспособлений)	Год	-	X		-
32	10-н	-	По кредиту счетов 02, 05, 08, 10, 12, 13, 20, 23, 26, 28, 29, 31, 44, 65, 69, 70, 84	Месяц	-	-	X	-
33	10-с	-	По кредиту счетов 02, 05, 10, 12, 13, 20, 23, 26, 28, 29, 31, 44, 65, 69, 70, 84	-«-	-	-	-	X
34	11	-	По кредиту счетов 40, 41, 43, 45, 46, 62	-«-	X	X	X	X
35	-	16-а	Ведомость учета реализации продукции (работ, услуг) (используется при определении выручки по оплате) (с вкладным листом на каждые 50-60 счетов-фактур)	-«-	X	X	X	X

1	2	3	4	5	6	7	8	9
37	12	-	По кредиту счетов 82, 85, 86, 87, 88, 89, 96	-«-	X	X	X	X
38	13	-	По кредиту счетов 01, 03, 04, 47, 48	-«-	X	X	X	X
39	-	17	Ведомость учета нематериальных активов и износа (с вкладным листом на каждые 50 объектов)	Год	X	X	X	X
40	14	-	По кредиту счета 14	По мере надобности	X	X	X	X
41	15	-	По кредиту счетов 80, 81, 83	Месяц	X	X	X	X
42	16	-	По кредиту счетов 07, 08, 11	-«-	X	X	X	X
43	-	18	Ведомость учета затрат по капитальным вложениям (с вкладным листом на каждые 50 объектов)	Квартал, полугодие	X	X	X	X
44	-	18-1	Ведомость учета затрат по законченным капитальным вложениям (с вкладным листом на каждые 50 объектов)	Год	X	X	X	X

Кроме учетных регистров, рекомендуются следующие формы разработочных таблиц:

№ п/п	Номер формы	Наименование и назначение разработочных таблиц	Учетный период, на который открывается таблица	Вид деятельности, где применяется			
				Промышленность	Строительство	Наука	Снабжение и сбыт
1	2	3	4	5	6	7	8
1	РТ-1	Распределение заработной платы и расхода материалов (для предприятий с децентрализованным учетом)	Месяц	X	-	-	-
2	РТ-2	Распределение заработной платы	Месяц	-	X	X	-
3	РТ-3	Сводка данных по расчетам с рабочими и служащими	Месяц	X	-	-	-
4	РТ-4	Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников	Месяц	X	-	-	-
5	РТ-5	Сводка начисленной заработной платы по ее составу и категориям работников и сводка данных по расчетам с рабочими и служащими (взамен таблиц РТ-3 и РТ-4)	Месяц	X	X	-	-
6	РТ-5с	Сводка начисленной заработной платы по ее составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы (с вкладным листом)	Месяц	-	X	X	-
7	РТ-6	Расчет износа (амортизации) основных средств	Месяц	X	-	-	-
8	РТ-7	Расчет износа (амортизации) основных средств	Месяц	-	X	X	-
9	РТ-8	Расчет износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов	Месяц	X	X	X	-
10	РТ-9	Распределение услуг вспомогательных (обслуживающих) производств и хозяйств	Месяц	X	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8
11	РТ-11	Реестр невыданной заработной платы	На месяц 8-10 экз.	X	X	-	X
12	РТ-12	Карточка аналитического учета расчетов с дебиторами и кредиторами	По числу лицевого счетов дебиторов и кредиторов	X	X	X	X
13	РТ-13	Листок-расшифровка	На месяц 25-30 экз.	X	X	X	X
14	РТ-13	Листок-расшифровка	На месяц 10-15 экз.	X	X	X	X
15	РТ-14	Бухгалтерская справка	На месяц 25 экз.	X	X	X	X
16	РТ-15	Справка для архива	На месяц 25-50 экз.	X	X	X	X

Предприятия могут самостоятельно приспосабливать применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей деятельности при соблюдении общих методологических принципов, установленных Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации⁶.

Предприятия, применяющие единую журнально-ордерную форму счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций, могут группировать счета по отражению отдельных хозяйственных операций следующим образом:

Номер счета, на котором группируются операции	Наименование счета	Номер счета, операции которого группируются
01	Основные средства	01,03
10	Материалы	07, 10, 11
20	Основное производство	20,21,23
26	Общехозяйственные расходы	25, 26
45	Товары отгруженные	45, 62
48	Реализация прочих активов	47,48
51	Расчетный счет	51,52,55,56,57
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	65,69
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	06,09,58,61,63, 64, 67, 68,73,75,76, 97
79	Внутрихозяйственные расчеты	78,79
88	Фонды специального назначения	85,86,88,96
89	Резервы предстоящих расходов и платежей	82, 89

⁶ Рекомендации по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства. Приложение 1 к письму Минфина РФ от 24 июля 1992 г. №59.

Данные предприятия ведут учет на следующих регистрах:

Регистр (номер)		Наименование и назначение регистра
журнал-ордер	ведомость	
01	-	По счетам 50, 51 (51, 52, 55, 56, 57)
02	-	По счетам 90, 92, 93, 94, 95
03	-	По счетам 60, 71, 76 (06, 09, 58, 61, 63, 64, 67, 68, 73, 75, 76, 97), 79 (78, 79)
-	01	Ведомость аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками (счет 60)
-	02	Ведомость аналитического учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами
-	03	Ведомость учета расчетов в порядке зачета взаимных требований
04	-	По счетам 01 (01, 03), 04, 48 (47, 48)
05	-	По счетам 02, 05, 10 (10, 11), 12, 13, 20 (20, 21, 23), 26 (25, 26), 28, 29, 31, 69 (65, 69), 70, 84 (для промышленных предприятий)
05-с	-	По счетам 02, 05, 10 (07, 10), 12, 13, 20 (20, 23), 25, 26, 29, 30, 31, 69 (65, 69), 70, 84 (для строительных организаций)
-	04	Ведомость аналитического учета затрат промышленных производств и хозяйств
-	05	Ведомость учета движения материальных ценностей
06	-	По счетам 40, 41, 42, 43, 45 (45, 62), 46
07	-	По счетам 80, 81, 83, 87, 88 (85, 86, 88, 96), 89 (82, 89)
08	-	По счетам 07, 08, 11
-	06	Ведомость аналитического учета затрат по законченным капитальным вложениям
-	-	Разрабочная таблица № 2 «Распределение заработной платы в строительных организациях»
-	-	Главная книга (отдельными листами)

Инструкции по применению единых журнально-ордерных форм счетоводства для предприятий и для небольших предприятий и хозяйственных организаций используются предприятиями при ведении регистров по тем разделам, которые отражают порядок учета их имущества, средств в расчетах и обязательств на счетах бухгалтерского учета согласно Плану счетов и инструкции по его применению.

Машинно-ориентированные формы бухгалтерского учета. В настоящее время организации интенсивно оснащаются многофункциональными и проблемно-ориентированными мини-ЭВМ - компьютерами. Они позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных учетных регистрах (карточках, свободных листах и др.) и на машинных носителях информации (диске, барабане, перфоленте, магнитной ленте и др.).

В общем виде данной форме учета свойственна такая последовательность обработки информации: машинный носитель информации - ЭВМ - машинограммы выходной информации.

Один из вариантов автоматизированной формы бухгалтерского учета представлен на рис. 9.3.

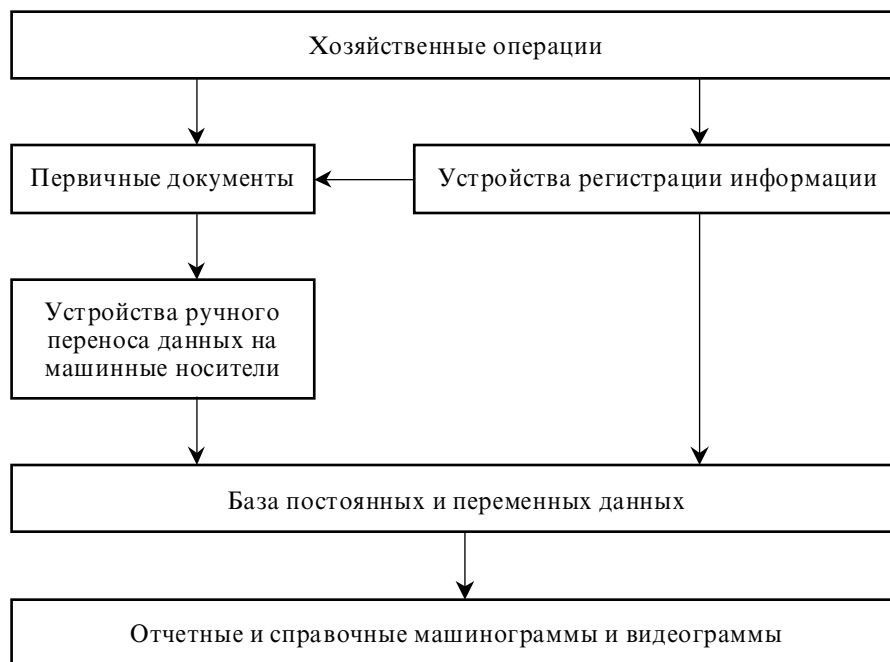


Рис. 9.3. Автоматизированная форма бухгалтерского учета

Разработаны машинно-ориентированные формы бухгалтерского учета. Отличительной их особенностью является возможность составления в автоматическом режиме машинограмм, обобщающих учетную информацию в разрезах, необходимых для управления, контроля, анализа и составления бухгалтерской отчетности.

В настоящее время создан рынок программ автоматизации бухгалтерского учета с использованием ПЭВМ (их число превышает 40 единиц). Во всех программах предусматривается составление на компьютере бухгалтерских проводок.

На ПЭВМ изготавливают машинограмму по каждому аналитическому счету к соответствующему счету синтетического учета. Этот регистр может иметь следующее содержание: входящее сальдо, оборот по дебету (или кредиту), на основании отдельного документа (сальдо). Новое сальдо выводится после каждой операции. По окончании месяца подсчитывают итоги оборотов по дебету и кредиту аналитического счета, а также устанавливают конечное сальдо.

В приведенной выписке из машинограммы (табл. 9.7) показано дебетовое сальдо на 01.12 в сумме 657612020 руб., оплата с расчетного счета 2369104000 руб. (в этот же день) и приход материалов 04.12 в сумме 2369104000 руб.

Счета Главной книги печатаются по вертикальному принципу. Это означает, что по каждому счету первого порядка (при необходимости и по субсчетам) обороты по дебету и кредиту приводятся сверху вниз с указанием корреспондирующих

Таблица 9.7

Выписка из регистра аналитического учета расчетов с поставщиком "А" (в руб.)

	Дата	Номер проводки	Корреспондирующий счет	Дебет	Кредит	Сальдо	Текст
	01.12.96			657 612 020	-	657 612 020	-
		913	510021	2369 104 000		3026 716020	Оплачено
	04.12.96	2469	10801		2 369 104 000	657 612 020	Оприходовано
			И т.д.				
				23 338 087 880	23 995 699 900	657 812 020	
Итого за период				23 995 699 900	23 995 699 900	-	

счетов. Коды счетов чаще всего строятся следующим образом: первые два знака означают шифр синтетического счета, четыре последних отводятся для аналитических показателей. При операциях с иностранной валютой перед шифром синтетического счета обычно печатают условную цифру.

Применение машинно-ориентированных форм учета обеспечивает: механизацию и во многом автоматизацию учетного процесса; высокую точность учетных данных; оперативность данных учета; повышение производительности труда учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических функций и предоставление большей возможности заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности; увязку всех видов учета и планирования, поскольку они используют одни и те же носители информации.

9.1. Формы бухгалтерского учета для организаций малого предпринимательства

Минфином РФ для организаций малого бизнеса разработаны: простая форма бухгалтерского учета; форма с использованием регистров учета имущества организаций (так называемая развернутая форма бухгалтерского учета организаций малого предпринимательства); книга учета доходов и расходов субъектов малого предпринимательства, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности.

Простая форма бухгалтерского учета используется организациями, совершающими незначительное число хозяйственных операций. При этой форме ведется учет всех хозяйственных операций путем регистрации их только в Книге (журнале) учета хозяйственных операций по форме № К-1 (табл. 9.8).

Книга учета хозяйственных операций открывается записями сумм остатков на начало года (начало деятельности предприятия) по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым они имеются.

По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и по кредиту всех счетов учета средств и их источников.

После подсчета итоговых оборотов средств и их источников (бухгалтерских счетов) за месяц выводится сальдо по каждому их виду (счету) на 1-е число следующего месяца.

Наряду с книгой (журналом) учета хозяйственных операций малое предприятие должно вести также ведомость по форме № В-1 и форме № 8-8.

Состав регистров и порядок записи в них при упрощенной форме учета представлены на рис. 9.4.

Таблица 9.8

Книга учета хозяйственных операций

№ п/п	Дата и № документа	Содержание операций	Сумма, руб.	Счета бухгалтерского учета															
				01 "Основные средства"		10 "Материалы"		50 «Касса»		51 "Расчетный счет"		85 "Уставный капитал"		90 "Краткосрочные кредиты банка"		60 "Расчеты с поставщиками"		70 "Расчеты с персоналом по оплате труда»"	
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
		Начальное сальдо	100000	50000	-	20000	-	1000	-	29000	-	-	60000	-	20000	-	10000	-	-
	3.01. № 1	Получено в кассу с расчетного счета	10000	-	-	-	-	10000	-	-	10000	-	-	-	-	-	-	-	-
	4.01. № 2	Оплачена задолженность поставщикам за счет кредитов банка	5000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5000	5000	-	-	-
	4.01. № 3	Поступили материалы от поставщиков	20000	-	-	20000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	20000	-	-
	5.01. № 4	Выдана зарплата работникам	10000	-	-	-	-	10000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10000
		Оборот	45000	-	-	20000	-	10000	10000	-	10000	-	-	-	5000	5000	20000	10000	-
		Конечное сальдо	-	50000	-	40000	-	1000	-	19000	-	-	60000	-	25000	-	25000	-	-

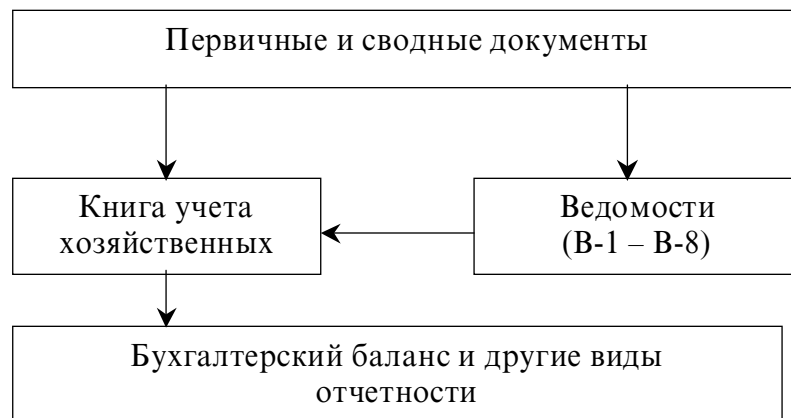


Рис. 9.4. Упрощенная форма бухгалтерского учета Журнал-Главная

В настоящее время организациям предоставлено право самим выбирать форму бухгалтерского учета. На основе рекомендуемых форм они могут разрабатывать свои оригинальные формы, совершенствовать учетные регистры и создавать программы регистрации и обработки при соблюдении общих методологических принципов, а также технологии обработки учетной информации.

Развернутая форма бухгалтерского учета. Малые предприятия, осуществляющие производство продукции и работ, могут применять для учета финансово-хозяйственных операций следующие регистры:

- ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (износа) - форма № В-1;
- ведомость учета производственных запасов и готовой продукции, а также НДС, уплаченного по ним, - форма № В-2;
- ведомость учета затрат на производство - форма № В-3;
- ведомость учета денежных средств и фондов - форма № В-4;
- ведомость учета расчетов и прочих операций - форма № В-5;
- ведомость учета реализации - форма № В-6;
- ведомость учета расчетов с поставщиками - форма № В-7;
- ведомость учета оплаты труда - форма № В-8;
- ведомость (шахматная) - форма № В-9.

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

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

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

Обобщение итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия за месяц, отраженных в ведомостях, производится в ведомости (шахматной) по форме № В-9, на основании которой составляется оборотная

ведомость по счетам синтетического учета. Она и является основанием для составления бухгалтерского баланса.

В отличие от простой эту форму назовем развернутой.

В ведомости по форме № В-1 данные по основным средствам записываются позиционным способом по каждому объекту отдельно. Перемещение их внутри предприятия в ведомости не отражается.

Для контроля за суммами начисленной амортизации ускоренным методом и образованного с начала эксплуатации основных средств износа по всем основным средствам в ведомости предусмотрены соответствующие графы учета амортизации нарастающим итогом.

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

При наличии у предприятия значительного количества объектов основных средств оно может вести их учет с использованием первичных форм № ОС-6 "Инвентарная карточка учета основных средств", ОС-7 "Опись инвентарных карточек по учету основных средств", ОС-8 "Карточка учета движения основных средств", ОС-9 "Инвентарный список основных средств (по месту их нахождения, эксплуатации)." На основании итоговых данных этих карточек ведется сводный учет движения основных средств.

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

Ведомость по форме № В-2 предназначена для аналитического и синтетического учета производственных запасов, готовой продукции, отражаемых на счетах 10 "Материалы" и 11 "Товары", а также сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям (счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям").

Эту ведомость открывают на месяц и ведут материально ответственные лица (или бухгалтерия) отдельно по производственным запасам и товарам в разрезе всех видов ценностей, независимо от того, имелось по ним движение или нет.

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

Отдельно от товарно-материальных ценностей в ведомости отражают НДС уплаченный (причитающийся к уплате) и относимый в дальнейшем на уменьшение платежей в бюджет.

Ведомость по форме № В-3 применяют для аналитического и синтетического учета затрат по производству продукции (работ, услуг) и затрат по капитальным вложениям, учитываемых соответственно на счетах 20 "Основное производство" и 08 "Капитальные вложения" (для учета капитальных вложений открывается отдельная ведомость по форме № В-3).

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

Затраты по дебету счета 20 "Основное производство" собираются с кредита разных счетов на основании данных, содержащихся в других ведомостях (В-2, В-4, В-5 и др.), и непосредственно из отдельных первичных документов.

В одной ведомости при необходимости ведут отдельный учет затрат на производство продукции (работ, услуг) по видам и на управление производством (накладные расходы). По окончании месяца и подсчета всех затрат итоговая сумма расходов на управление может быть распределена по видам произведенной продукции или полностью списана на затраты

реализованной продукции (работ и услуг). В первом случае делаются записи в гр. 11-сторно по строке "Всего затрат на управление (накладные расходы)" и черным по строкам (объектам) учета затрат произведенной продукции (работ, услуг).

Списываемые затраты на реализованную продукцию относят в дебет счета 46 "Реализация" с отражением в гр. 16 "Реализовано".

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

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

Остатки незавершенного производства на начало месяца показываются в ведомости согласно соответствующим данным ведомости по форме № В-3 за прошлый месяц, а остаток на конец месяца определяется по актам инвентаризации незавершенного производства или по учетным данным.

Ведомость по форме № В-4 применяется малыми предприятиями для учета средств и фондов, учет которых ведется на следующих бухгалтерских счетах: 02, 50, 52, 80, 85, 88.

Ведомость по форме № В-5 используется для учета операций на счетах, подразделяющихся на субсчета и требующих учета с нарастающим итогом остатков средств или задолженности по субсчетам и их видам: 55 "Прочие счета в банках", 58 "Финансовые вложения", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 68 "Расчеты с бюджетом", 69 "Расчеты по страхованию", 88 "Фонды специального назначения", 90 "Кредиты и другие заемные средства".

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

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

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

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

В конце месяца по каждому счету подсчитываются обороты и выводится новое сальдо.

Записи операций по счету 80 "Прибыли и убытки" (учитывая, что операции по использованию прибыли также отражаются на данном счете) следует производить в следующем порядке: сальдо на начало отчетного месяца записывать развернуто, по кредиту счета - сумма прибыли, развернутая по видам, с начала года до отчетного месяца, по дебету - сумма использования прибыли, развернутая по направлениям, с начала года до отчетного месяца.

В таком же порядке записывают операции текущего месяца по образованию финансового результата: по дебету - убытки от реализации и

расходы от внереализационных операций, а по кредиту - прибыль от реализации и доходы от внереализационных операций. В конце месяца делается запись "Итого" и подсчитывается общий финансовый результат.

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

Ведомость по форме № В-6 (отгрузка) совмещает учет расчетов с покупателями (дебиторской задолженности) - счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и учет реализации продукции (работ, услуг) - счет 46 "Реализация".

Финансовый результат при использовании данной ведомости определяется как разность между данными граф "Направлено в продажу продукции отчетного месяца - по отпускным ценам и фактической себестоимости".

Ведомость по форме № В-7 применяют для учета расчетов с поставщиками, учитываемых на счете 60. Ведомость открывают путем перенесения остатков задолженности предприятия по счетам поставщиков из ведомости за прошлый месяц.

В ведомость по кредиту счета 60 позиционным способом записывают данные счетов поставщиков и подрядчиков за выполненные работы (услуги), а также за полученные материальные ценности.

По дебету отражаются операции по оплате счетов поставщиков и подрядчиков.

Ведомость по форме № В-8 предназначена для учета расчетов с работниками по оплате труда. В разделе ведомости "Кредит (начислено)" отражаются начисленные работникам малого предприятия (состоящим и несостоящим в штате) суммы по оплате труда (включая премии) за выполненную работу. Заработная плата группируется в ведомости по категориям работников, объектам учета, видам производств.

Одновременно производится расчет всех удержаний из начисленных сумм в разделе "Дебет (удержано)" в соответствии с действующим законодательством и определяется сумма, подлежащая выдаче на руки.

Ведомость является также платежным документом, по которому выдают заработную плату.

Если в течение трех дней кому-либо деньги не будут выданы, то в графе этой ведомости "Расписка в получении" делают запись: "Депонировано", и указанную сумму переносят по каждому работнику (записью позиционным способом) в ведомость следующего месяца в графу 4 "Остаток сумм на оплату труда на начало месяца".

Если на предприятии работает (в том числе не состоящих в штате) более 10 человек, рекомендуется вести учет начисленных сумм оплаты труда и удержаний из нее в расчетных ведомостях по типовым формам № Т-49 "Расчетно-платежная ведомость" и № Т-51 "Расчетная ведомость". В этом случае свод операций по счету 70 производят в ведомости по форме № В-8 на основании данных типовых ведомостей.

В ведомости по форме №В-8 также определяют суммы отчислений на социальные нужды.

На основании ведомости обороты по кредиту счета 69 отражают по графе "Кредит" ведомости № В-5 и по графе "Дебет" ведомости по форме №В-3 "Учет затрат на производство".

Учет хозяйственных операций на малом предприятии, применяющем форму учета, основанную на использовании регистров бухгалтерского учета имущества, завершается по истечении месяца подсчетом итогов по оборотам в применяемых ведомостях и обязательным переносом их в ведомость (шахматную) по форме № В-9. Она является регистром синтетического учета

и предназначена для обобщения данных текущего учета и взаимной проверки правильности записей.

Ведомость открывают на каждый месяц, куда записываются данные по дебету и кредиту каждого счета.

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

Ведомость по форме № В-9 заполняют сначала путем переноса кредитовых оборотов из применяемых ведомостей (используют данные граф "Корреспондирующий счет") с разноской их в дебет соответствующих счетов.

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

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

Дебетовые и кредитовые обороты по каждому счету переносят в оборотную ведомость, в которой подсчитывают сальдо по каждому счету по состоянию на первое число следующего месяца.

Малые предприятия составляют бухгалтерскую отчетность в порядке, предусмотренном Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Оно вправе представлять бухгалтерскую отчетность по упрощенной процедуре и формам отчетности.

При этом в состав годового бухгалтерского отчета разрешается включать только формы № 1 "Бухгалтерский баланс" и № 2 "Отчет о финансовых результатах и их использовании".

К годовому бухгалтерскому отчету пояснительная записка не представляется.

9.2. Книга учета доходов и расходов субъектов малого предпринимательства

В соответствии с Федеральным законом РФ от 29.12.95г. № 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" таким экономическим структурам предоставлено право ведения Книги учета доходов и расходов по упрощенной форме.

Эта Книга предусматривает отказ от применения способа двойной записи и плана счетов бухгалтерского учета. На упрощенную систему могут перейти малые предприятия с численностью работающих не более 15 человек, если размер их валовой выручки не превысил сумму 1000-кратного минимального размера оплаты труда, установленный на первый день квартала, в котором оформляется переход на такую систему.

Под действие упрощенной системы учета не подпадают организации, занятые производством подакцизной продукции, организации, созданные на базе ликвидированных структурных подразделений действующих предприятий, а также кредитные организации, страховщики, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, предприятия игорного и развлекательного бизнеса.

Приказом ГНС РФ от 24.01.96г. № ВГ-3-02/5 утверждены формы патентов, дающих право на применение упрощенной системы учета.

Книга учета доходов и расходов и порядок отражения в ней хозяйственных операций при упрощенной системе налогообложения утверждены приказом Минфина РФ от 22.02.96 г. №18. Книга учета имеет следующую форму:

КНИГА
учета доходов и расходов
субъектов малого предпринимательства,
применяющих упрощенную систему налогообложения,
учета и отчетности

на 199__ год	Форма по ОКУД	КОДЫ
Дата (год)	0720320	
Организация _____ по ОКПО		
Фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя _____		
Отрасль (вид деятельности) _____ по ОКОНХ		
Единица измерения: руб.	по СОЕИ	0371
	Контрольная сумма	

Адрес _____

Номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банков _____

Регистрационный номер патента _____ и _____
 (дата выдачи)

Налоговый работник _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

I. Доходы и расходы

Форма 0720320 с.

Регистрация			Сумма			
№№ п/п.	дата и номер первичного документа	содержание операции	доходы — всего	в том числе не принимаемые для расчета налога	расходы — всего	в том числе не принимаемые для расчета налога
1	2	3	4	5	6	7
Итого за I квартал						

Аналогичная страница отводится в Книге каждый квартал. Учет ведется нарастающим итогом.

II. Расчет совокупного дохода

Форма 0720320 с.

Наименование показателя	Код строки	199__ год			
		1 квартал	6 месяцев	9 месяцев	год
1	2	3	4	5	6
Валовая выручка	100				
Расходы	110				
Совокупный доход	120				

Книга учета доходов и расходов открывается на один календарный год и должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью руководителя организации (предпринимателя) и оттиском печати налогового органа.

В приведенной Книге в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражаются хозяйственные операции, осуществленные в отчетном периоде.

10. ФУНКЦИИ И СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРСКОГО АППАРАТА

10.1. Права и обязанности главного бухгалтера

Федеральным законом о бухгалтерском учете предусмотрены основные требования к ведению бухгалтерского учета, в частности:

- учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;
- имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации;
- учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется путем двойной записи на счетах, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- достоверность учета должна подтверждаться данными инвентаризации;
- текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются отдельно.

Впервые слова «бухгалтер» и «должность» появились в Австрии. Термин «бухгалтер» в переводе с немецкого (Buchhalter) означает книгодержатель, человек, регистрирующий хозяйственные операции или отвечающий за правильное ведение бухгалтерского учета. В 1498 г. император Римской империи Максимилиан I скрепил своей подписью такое распоряжение: «Повелеваем делопроизводство нашей палаты, доверенного и прилежного писца, который ведет книги, отныне называть бухгалтером, каковым должен теперь быть Христоф Штехер».

Бухгалтер - это специалист, обладающий специальными навыками и образованием.

В настоящее время подготовка и переподготовка кадров в России осуществляется по четырем программам:

- начального профессионального образования;
- среднего профессионального образования;
- высшего профессионального образования;
- послевузовского профессионального образования.

В соответствии с названными программами **сертификация кадров** осуществляется по четырем уровням:

- по первой программе в учебных центрах Госкомстата РФ, лицеях, профтехучилищах, общеобразовательных школах с дополнительными программами, курсовой сети при организации бухгалтеров и аудиторов готовят бухгалтеров-счетоводов;
- второй уровень - подготовка техника-бухгалтера, которая ведется в средних специальных учебных заведениях;
- третий уровень - подготовка бухгалтера-экономиста, которая осуществляется в университетах, институтах, академиях. Такой специалист может выполнять должности главного бухгалтера предприятия или его заместителя;
- четвертый уровень - подготовка профессионального бухгалтера-аудитора. Специалист этого уровня может работать аудитором, а при наличии квалификационного аттестата - возглавлять аудиторские проверки. Четвертая программа профессионального образования рассчитана на подготовку кадров высшей квалификации через аспирантуру, докторантуру и соискательство в университетах, институтах, академиях.

Лица, имеющие профессию бухгалтера, специализируются по следующим направлениям: практический бухгалтерский отчет, независимая бухгалтерская деятельность, педагогическая деятельность.

Поскольку бухгалтерскому учету присуще государственное регулирование, регламентирован не только единообразный подход к отражению хозяйственной деятельности, но и права, обязанности, ответственность учетного аппарата.

Руководители организаций в соответствии с Федеральным законом о бухгалтерском учете несут ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, за соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций.

В зависимости от объема работы руководители организаций могут учредить бухгалтерскую службу в качестве структурного подразделения организации, возглавляемого главным бухгалтером, или ввести в штат должность бухгалтера, передать на договорных началах ведение учета специализированной организации или бухгалтеру-специалисту, а также вести бухгалтерский учет лично (ст. 6 Федерального закона "О бухгалтерском учете" № 129).

Главный бухгалтер (или бухгалтер, если в штате отсутствует должность главного бухгалтера) назначается на должность или освобождается от должности руководителем организации и подчиняется непосредственно ему. В случае разногласий между руководителем и главным бухгалтером организации по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за осуществление таких операций.

Главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики. Совместно с руководством организации им разрабатывается документ под названием "Учетная политика". Исходя из Положения по бухгалтерскому отчету "Учетная политика предприятия" (ПБУ 1/94), утвержденного Приказом Минфина России от 28 июля 1994 г. № 100, руководители организаций фиксируют в этом документе сгруппированные по элементам (направлениям)

способы и методы бухгалтерского отчета, регулируемые нормативными актами, но учитывающие особенности деятельности данной организации.

Кроме этого, главный бухгалтер несет ответственность за ведение бухгалтерского учета. Иначе говоря, в результате правильной организации учета на предприятии учетно-экономическая информация должна быть обработана в необходимых объемах, по заданной программе, в установленные сроки с составлением отчетности и представлением по соответствующим адресатам.

Учет должен быть технически оснащен, вестись с применением прогрессивных форм и методов, с соблюдением графиков учетных работ, инструкций по ведению бухгалтерского учета всеми подразделениями бухгалтерии и конкретными исполнителями.

Распределение учетной работы между отдельными исполнителями требует от главного бухгалтера внимательного подхода и должно учитывать индивидуальные особенности и знания исполнителей.

И еще одна обязанность главного бухгалтера – это своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

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

Для всех работников организации являются обязательными требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений.

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

10.2. Структура бухгалтерского аппарата

К предпосылкам рациональной организации бухгалтерского учета относятся: четкая структура бухгалтерского аппарата; распределение обязанностей между сотрудниками; схема документооборота; выбор формы бухгалтерского учета; организация рабочего места и др.

Структура бухгалтерий зависит от характера деятельности организации, количества филиалов, подразделений, от объема и уровня автоматизации учетных работ. В зависимости от указанных факторов установлено несколько типов структурного построения бухгалтерий.

К первому типу построения можно отнести бухгалтерию, состоящую из секторов. Численность каждого сектора составляет несколько человек, каждый сектор возглавляет бухгалтер. Это простое построение бухгалтерии. Схематично структуру бухгалтерского аппарата первого типа можно представить следующим образом (рис. 10.1).

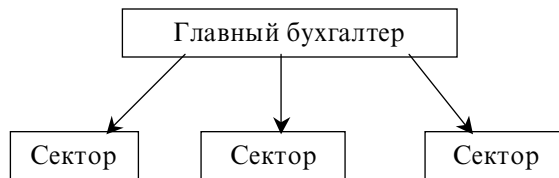


Рис. 10.1. Структура бухгалтерского аппарата первого типа

В таких бухгалтериях возможно создание сектора учета товарных операций, сектора учета расчетных операций, общего сектора. Учет может

вестись как вручную, так и с применением машин. Выполнение счетных работ массового характера в одном секторе дает возможность усилить контроль за этими операциями и упростить увязку взаимоконтролируемых показателей.

Ко второму типу структурного построения относятся более крупные бухгалтерии. Они подразделяются на отделы, а внутри некоторых отделов создаются группы. Структура учетного аппарата второго типа может быть представлена так (рис. 10.2).

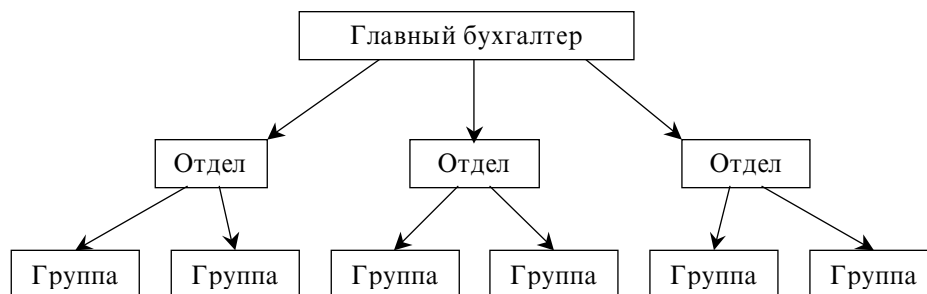


Рис. 10.2. Структура бухгалтерского аппарата второго типа

В таких бухгалтериях, например, отдел учета товарных операций имеет группу учета товаров и тары на складах, группу учета товаров и тары в розничных торговых предприятиях, группу учета транзитных операций.

Следует заметить, что руководящая роль главного бухгалтера при многоступенчатости построения бухгалтерии становится затруднительной.

Для сравнительно небольшой организации характерна двухступенчатая форма построения аппарата бухгалтерии – это структура третьего типа. Однако в отличие от первого типа деление счетного аппарата производится не только на секторы или отделы, но выполнение определенных видов хозяйственных операций имущества или обязательств поручается отдельным исполнителям в лице бухгалтера или внутреннего аудитора и т.п. Схематично это выглядит так (рис. 10.3).

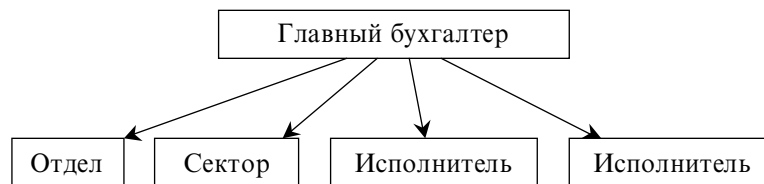


Рис. 10.3. Структура бухгалтерского аппарата третьего типа

Деление аппарата на отделы, секторы, конкретных исполнителей зависит от объема учетных работ, специфики деятельности. При этом в силу недостаточности объема работ по учету однородных операций зачастую отдельным исполнителям вменяется в обязанность учет разнообразных операций.

Кроме четкой структуры бухгалтерского аппарата, к предпосылкам рациональной организации учета относится распределение обязанностей между сотрудниками бухгалтерии.

Распределение учетной работы между отдельными исполнителями требует внимательного подхода со стороны главного бухгалтера, учета индивидуальных особенностей и знаний исполнителей.

Возможен пооперационный принцип распределения труда между сотрудниками отделов. Так, например, один работник отдела принимает отчеты с документами от материально ответственных лиц, второй указывает цифры корреспондирующих счетов, третий вводит информацию в компьютер и т.д.

В основе этого принципа лежит деление работы по однородности технических приемов. Наряду с известными достоинствами пооперационное разделение труда между бухгалтерами отделов может привести к обезличке, уменьшению ответственности при исполнении учетных работ.

Однако такая система создает возможность для специализации рабочих мест, применения поточных методов и сокращения затрат времени на выполнение учетных работ.

Функциональное разделение работ в противоположность пооперационному позволяет иметь полное представление о ходе учетных работ, приближает к учитываемым объектам, создает условия для полной и равномерной загрузки каждого счетного работника. Однако при таком распределении работ требуется больше квалифицированных работников.

Распределение обязанностей между сотрудниками бухгалтерии находит выражение в должностных инструкциях организации.

10.3. Должностные инструкции

Разработка должностных инструкций – важный этап в планировании учетных работ.

Должностные инструкции - это регламент, обеспечивающий целенаправленность труда работников. Они дают возможность:

- установить для каждого работника перечень подлежащих выполнению операций;
- определить и закрепить обязанности должностного лица, а также его права и персональную ответственность;
- контролировать выполнение работы каждым исполнителем, оценить ее результаты.

Кроме того, должностные инструкции разграничивают задачи каждой службы и в то же время вносят согласованность действий разных служб управления данной организации, учитывают рациональное использование фонда рабочего времени.

Должностные инструкции бухгалтеров разрабатывает главный бухгалтер организации совместно со специалистами после соответствующей подготовительной работы. После утверждения руководителем организации их передают каждому должностному лицу для исполнения.

Должностная инструкция разрабатывается по определенной структуре. Чаще всего она содержит: раздел I «Общие положения», раздел II «Должностные обязанности», раздел III «Права», раздел IV « Ответственность».

В разделе I «Общие положения» должны быть определены порядок назначения на должность, подчиненность, состав подчиненных должностных лиц; нормативные акты, регламентирующие его деятельность; квалификационные требования.

В разделе II «Должностные обязанности» содержится состав работ, соответствующий данной должности. Конкретный перечень обязанностей устанавливается в зависимости от организационной структуры предприятия, бухгалтерского аппарата, автоматизации учетного процесса, порядка взаимодействия с другими службами и подразделениями.

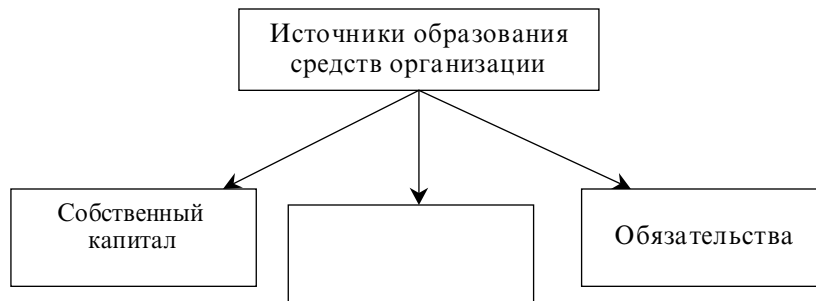
В разделе III “Права” излагаются права работника по приему и увольнению с работы, представлению к поощрению и возможному взысканию, в отношении повышения квалификации и совершенствования учетного процесса.

В разделе IV “Ответственность” перечисляются функции, за выполнение которых работник несет ответственность, с конкретным описанием и ссылками на законодательные акты, их регламентирующие.

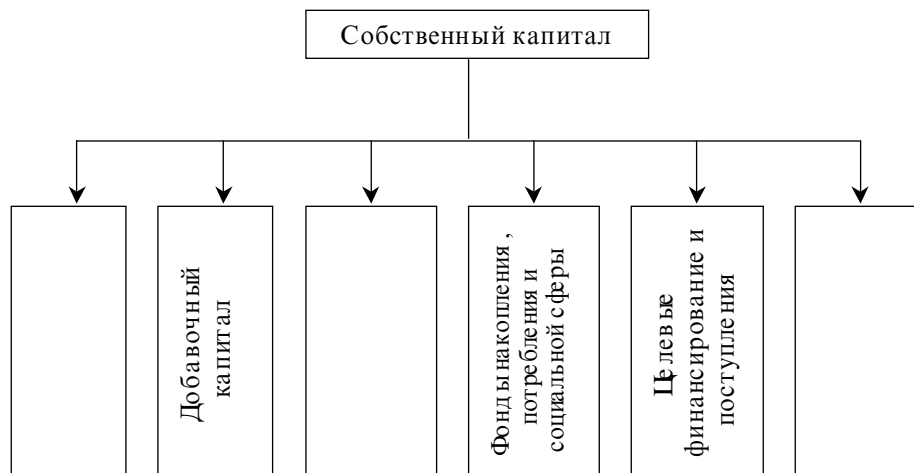
ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ

- 1. Составьте логическую схему базы знаний по теме курса.*

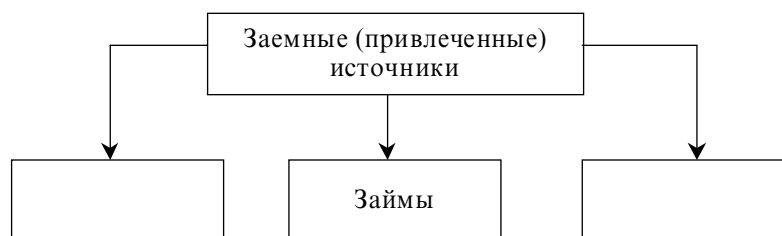
2. Восстановите пропущенный элемент в схеме:



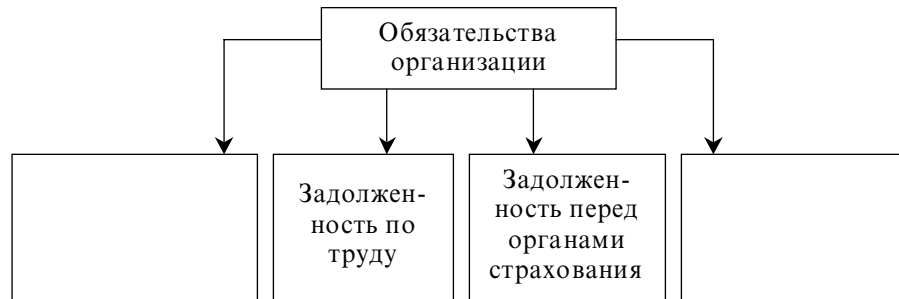
3. Восстановите пропущенные элементы в схеме:



4. Восстановите пропущенные элементы в схеме:



5. Восстановите пропущенные элементы в схеме:

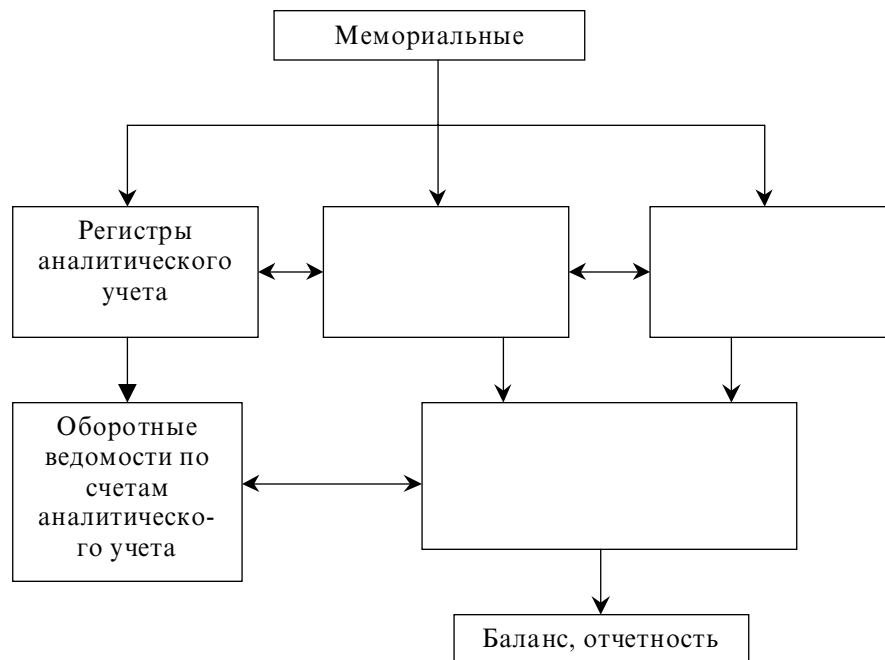


6. Восстановите пропущенные элементы в схеме "Последовательность работы при мемориально-ордерной форме учета":

Условные обозначения:

→ запись

↔ сверка

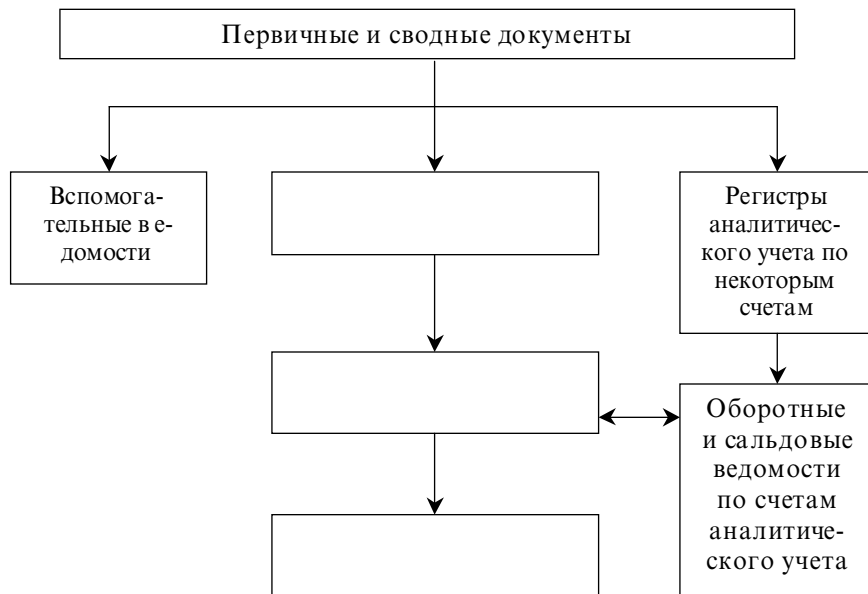


7. Восстановите пропущенные элементы схемы "Последовательность работы по журнально-ордерной форме учета":

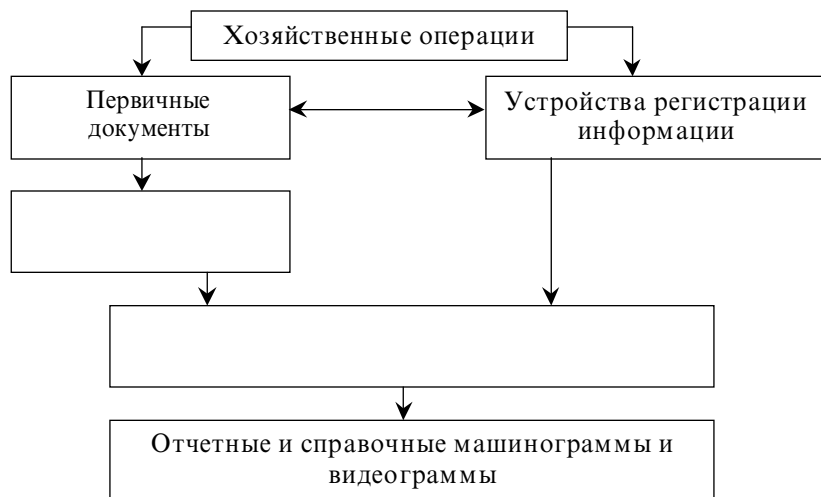
Условные обозначения:

→ запись

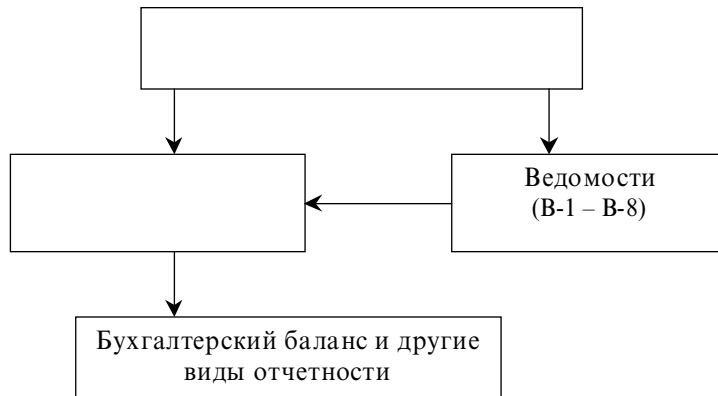
↔ сверка



8. Восстановите пропущенные элементы в схеме "Автоматизированная форма хозяйственного учета":



9. Восстановите пропущенные элементы в схеме "Состав регистров и порядок записи по простой схеме бухгалтерского учета (для малых предприятий)":

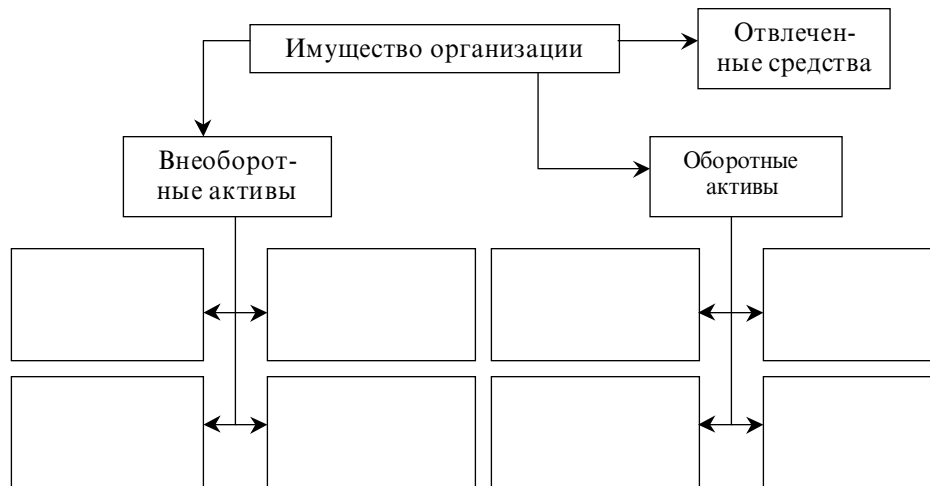


10. Составьте схему из перечисленных понятий:

- процесс производства;
- процесс снабжения;
- процесс реализации.

11. Внесите перечисленные понятия в схему:

- основные средства;
- капитальные вложения;
- краткосрочные финансовые вложения;
- материальные оборотные средства;
- нематериальные активы;
- средства в расчетах;
- долгосрочные финансовые вложения;
- денежные средства.



12. Укажите, в какую группу включены средства труда, определяемые как «основные средства труда»:

а) предметы, используемые в течение периода менее 12 месяцев; предметы стоимостью не более 100 минимальных месячных зарплат; спецобувь, тара.

б) здания, сооружения, оборудование, транспорт, вычислительная техника, земельные участки, вода, недра.

13. Укажите, какие реквизиты документа относят к обязательным:

а) наименование документа, дата составления, содержание операции;

б) номер документа, основание для совершения операции.

14. Заполните схему активного счета «Касса», если:

- начальное сальдо С–до_н – 50 000 руб.

- оборот дебета Од – 35 000 руб.

- конечное сальдо С–до_к – 50 000 руб.

- оборот кредита Ок – 35 000 руб.

Использовать формулу

«Касса»	
Дебет (+) в руб.	Кредит (-) в руб.

15. Заполните схему пассивного счета «Расчеты с персоналом по оплате труда», если

- С–до_н – 100 000 руб.

- Ок – 200 000 руб.

- С–до_к – 100 000 руб.

- Од – 200 000 руб.

Использовать формулу

«Расчеты с персоналом по оплате труда»	
Дебет (+) в руб.	Кредит (-) в руб.

16. Выполните следующие задания по первоначальному балансу:

Актив		Пассив	
Состав имущества и обязательств	Сумма, тыс. руб.	Источники имущества	Сумма, тыс. руб.
I. Внеоборотные активы		IV. Капитал и резервы	
Нематериальные активы (04)	20000	Уставный капитал (85)	80000
Основные средства (01)	510000	Добавочный капитал (87)	20000
Долгосрочные финансовые вложения (06)	18000	Резервный капитал (86)	10000
Итого по разделу I	548000	Фонды накопления (88)	40000
II. Оборотные активы		Нераспределенная прибыль отчетного года	190000
Запасы (10, 12, 41, 45)	80000	Итого по разделу IV	340000
Дебиторская задолженность (76)	13000	V. Краткосрочные пассивы	
Денежные средства	200300	Заемные средства (92, 95)	–
в том числе:		Итого по разделу V	–
касса (50)	300	VI. Краткосрочные пассивы	
расчетный счет (51)	200000	Заемные средства (90, 94)	–
Итого по разделу II	293300	Кредиторская задолженность	501300
III. Убытки	–	в том числе:	
	–	поставщики и подрядчики (60, 76)	440000
		по оплате труда (70)	51300
		Фонды потребления (88)	10000
		Итого по разделу VI	501300
Баланс	841300	Баланс	841300

16.1. Определите изменения в первоначальном балансе при хозяйственных операциях I типа.

Условие: по денежному чеку получена в кассу с расчетного счета для выплаты заработной платы и на хозяйственные расчеты сумма в размере 52600 руб.

16.2. Определите изменения в первоначальном балансе при хозяйственных операциях II типа.

Условие: согласно Уставу часть прибыли направлена на образование фонда потребления в размере 12000 тыс. руб.

16.3. Определите изменения в первоначальном балансе при хозяйственных операциях III типа.

Условие: согласно накладной оприходованы поступившие безвозмездно основные средства на сумму 3000 тыс. руб. При безвозмездном поступлении основных средств оплачивать их не надо, что увеличивает прибыль.

16.4. Определите изменения в первоначальном балансе при хозяйственных операциях IV типа.

Условие: согласно платежной ведомости из кассы выдана заработная плата в сумме 51300 тыс. руб.

ФАЙЛ МАТЕРИАЛОВ

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации
№ 81н от 21 ноября 1997 года
для годовой бухгалтерской отчетности за 1997 г.

Идентификационный номер налогоплательщика

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

на 1 199 г.

Форма № 1 по ОКУД
Дата (год, месяц, число)

Организация по ОКПО
Отрасль (вид деятельности) по ОКОНХ
Организационно-правовая форма по КОПФ
Орган управления государственным имуществом по ОКПО
Единица измерения: по СОЕИ

Контрольная сумма

Коды		
0710001		

Адрес

Дата высылки
Дата получения
Срок представления

Актив	Код стр.	На начало года	На конец года
1	2	3	4
I. Внеоборотные активы			
Нематериальные активы (04, 05)	110		
в том числе:			
организационные расходы	111		
патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные с перечисленными права и активы	112		
Основные средства (01, 02, 03)	120		
в том числе:			
земельные участки и объекты природопользования	121		
здания, сооружения, машины и оборудование	122		
Незавершенное строительство (07, 08, 61)	130		
Долгосрочные финансовые вложения (06, 56, 82)	140		
в том числе:			
инвестиции в дочерние общества	141		
инвестиции в зависимые общества	142		
инвестиции в другие организации	143		
займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев	144		
прочие долгосрочные финансовые вложения	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
Итого по разделу I	190		
II. Оборотные активы			
Запасы	210		

в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 15, 16)	211		
животные на выращивании и откорме (11)	212		
малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (12, 13, 16)	213		
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 36, 44)	214		
готовая продукция и товары для перепродажи (40, 41)	215		
товары отгруженные (45)	216		
расходы будущих периодов (31)	217		
прочие запасы и затраты	218		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19)	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в том числе:			
покупатели и заказчики (62, 76, 82)	231		
векселя к получению (62)	232		
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	233		
авансы выданные (61)	234		
прочие дебиторы	235		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
в том числе:			
покупатели и заказчики (62, 76, 82)	241		
векселя к получению (62)	242		
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	243		
задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал (75)	244		
авансы выданные (61)	245		
прочие дебиторы	246		

Краткосрочные финансовые вложения (56, 58, 82)	250		
в том числе:			
инвестиции в зависимые общества	251		
собственные акции, выкупленные у акционеров	252		
прочие краткосрочные финансовые вложения	253		
Денежные средства.	260		
в том числе:			
касса (50)	261		
расчетные счета (51)	262		
валютные счета (52)	263		
прочие денежные средства (55, 56, 57)	264		
Прочие оборотные активы	270		
Итого по разделу II	290		
III. Убытки			
Непокрытые убытки прошлых лет (88)	310		
Непокрытый убыток отчетного года	320	×	
Итого по разделу III	390		
Баланс (сумма строк 190 + 290 + 390)	399		

Пассив	Код стр.	На начало года	На конец года
1	2	3	4
IV. Капитал и резервы			
Уставный капитал (85)	410		
Добавочный капитал (87)	420		
Резервный капитал (86)	430		
в том числе:			
резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
Фонды накопления (88)	440		
Фонд социальной сферы (88)	450		
Целевые финансирование и поступления (96)	460		
Нераспределенная прибыль прошлых лет (88)	470		
Нераспределенная прибыль отчетного года	480	×	
	490		
Итого по разделу IV			
V. Долгосрочные пассивы			
Заемные средства (92, 95)	510		
в том числе:			
кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	511		
прочие займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	512		
Прочие долгосрочные пассивы	520		
Итого по разделу V	590		

VI. Краткосрочные пассивы			
Заемные средства (90, 94)	610		
в том числе:			
кредиты банков	611		
прочие займы	612		
Кредиторская задолженность	620		
в том числе:			
поставщики и подрядчики (60, 76)	621		
векселя к уплате (60)	622		
задолженность перед дочерними и зави- симыми обществами (78)	623		
по оплате труда (70)	624		
по социальному страхованию и обеспе- чению (69)	625		
задолженность перед бюджетом (68)	626		
авансы полученные (64)	627		
прочие кредиторы	628		
Расчеты по дивидендам (75)	630		
Доходы будущих периодов (83)	640		
Фонды потребления (88)	650		
Резервы предстоящих расходов и пла- тежей (89)	660		
Прочие краткосрочные пассивы	670		
Итого по разделу VI	690		
Баланс сумма строк (490 + 590 + 690)	699		

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

**ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ*
(по состоянию на 1 февраля 1997 г.)**

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел I. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА И ДРУГИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ		
Основные средства	01	По видам основных средств
Износ основных средств	02	1. Износ собственных основных средств 2. Износ долгосрочно арендуемых основных средств
Долгосрочно арендуемые основные средства	03	
Нематериальные активы	04	
Амортизация нематериальных активов	05	
Долгосрочные финансовые вложения	06	1. Паи и акции 2. Облигации 3. Предоставленные займы 4. По совместной деятельности
Оборудование к установке	07	1. Оборудование к установке отечественное 2. Оборудование к установке импортное
Капитальные вложения	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение отдельных объектов основных средств 5. Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств 6. Приобретение нематериальных активов

* План счетов (Инструкция по применению Плана счетов) — План счетов бухгалтерского учета финансово-экономической деятельности предприятий, утвержденный приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 в редакции изменений и дополнений, сообщенных приказами Минфина РФ от 28 декабря 1994 г. № 173, от 28 июля 1995 г. № 81, от 27 марта 1996 г. № 31 и другими ведомственными нормативными документами, согласованными с Минфином РФ.

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Арендные обязательства к поступлению	09	7. Перевод молодняка животных в основное стадо
		8. Приобретение взрослых животных
		9. Доставка животных, полученных безвозмездно
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
Животные на выращивании и откорме	11	
Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	12	1. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в запасе 2. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации 3. Временные (нетитульные) сооружения
Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов	13	
Переоценка материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материалов	15	
Отклонение в стоимости материалов	16	
	17	
	18	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ресурсам 4. Налог на добавленную стоимость по приобретенным малоценным и быстроизнашивающимся предметам
Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
	22	
Вспомогательные производства	23	
	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
Общехозяйственные расходы КУГИ*	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
Некапитальные работы	30	1. Возведение временных (титовых) сооружений 2. Возведение временных (нетитовых) сооружений 3. Прочие некапитальные работы
Расходы будущих периодов	31	
	32	
	33	
	34	
	35	
Выполненные этапы по незавершенным работам	36	По видам работ
Выпуск продукции (работ, услуг)	37	

* КУГИ – Комитет по управлению государственным имуществом.

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
	38	
	39	
Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ, ТОВАРЫ И РЕАЛИЗАЦИЯ		
Готовая продукция	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия 5. Предметы проката
Торговая наценка	42	1. Торговая наценка (скидка, на- кидка) 2. Скидка поставщиков на воз- мещение транспортных расходов
Коммерческие расходы	43	
Издержки обращения	44	
Товары отгруженные	45	
Реализация продукции (работ, услуг)	46	
Реализация и прочее выбытие основных средств	47	
Реализация прочих активов	48	
	49	
Раздел V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА		
Касса	50	
Расчетный счет	51	
Валютный счет	52	1. Валютные счета внутри страны 2. Валютные счета за рубежом
	53	
	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки
Денежные документы	56	
Переводы в пути	57	
Краткосрочные финансовые вложения	58	1. Облигации и другие ценные бумаги 2. Депозиты 3. Предоставленные займы
	59	
Раздел VI. РАСЧЕТЫ		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Расчеты по авансам выданным	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	1. Расчеты в порядке инкассо 2. Расчеты плановыми платежами 3. Векселя полученные
Расчеты по претензиям	63	
Расчеты по авансам полученным	64	
Расчеты по имущественному и личному страхованию	65	
Расчеты по внебюджетным платежам	66	
Расчеты по внебюджетным платежам	67	По видам платежей
Расчеты с бюджетом	68	По видам платежей
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по медицинскому страхованию 4. Расчеты по фонду занятости
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты за товары, проданные в кредит 2. Расчеты по предоставленным займам 3. Расчеты по возмещению материального ущерба
Расчеты по пенсионным выплатам	74	1. Расчеты по дополнительным пенсиям 2. Расчеты по выкупным суммам при досрочном расторжении договора 3. Расчеты по наследуемым выкупным суммам
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Расчеты с государственным и муниципальным органом	77	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по распределению расходов
Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами	78	1. Расчеты с дочерними обществами 2. Расчеты с зависимыми обществами 3. Расчеты по договору о совместной деятельности
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. По выделенному имуществу 2. По текущим операциям
Раздел VII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИБЫЛИ		
Прибыли и убытки	80	
Использование прибыли	81	1. Платежи в бюджет из прибыли 2. Использование прибыли на другие цели
Оценочные резервы	82	1. Резервы по сомнительным долгам 2. Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги
Доходы будущих периодов	83	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 3. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей 4. Курсовые разницы
Недостачи и потери от порчи ценностей	84	
Раздел VIII. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ		
Уставный капитал	85	
Резервный капитал	86	
Добавочный капитал	87	1. Прирост стоимости имущества по переоценке 2. Эмиссионный доход

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		3. Безвозмездно полученные ценности
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	88	1. Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года 2. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет 3. Фонды накопления 4. Фонд социальной сферы 5. Фонды потребления
Резервы предстоящих расходов и платежей	89	По видам резервов
Раздел IX. КРЕДИТЫ И ФИНАНСИРОВАНИЕ		
Краткосрочные кредиты банков	90	По видам кредитов
	91	
Долгосрочные кредиты банков	92	По видам кредитов
Кредиты банков для работников	93	По видам кредитов
Краткосрочные займы	94	
Долгосрочные займы	95	
Целевые финансирование и поступления	96	
Арендные обязательства	97	
Источники средств специального назначения в распоряжении КУГИ	98	
	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 и платежей выданные	009	
Износ жилищного фонда	014	
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	015	
Износ основных средств	016	
Амортизация нематериальных активов	017	

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

ЮНИТА 1

ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Редактор Н.М. Пилипенко
Оператор компьютерной верстки Д.В. Федотов

Изд. лиц. ЛР № 071765 от 07.12.98 г.
Тираж

Сдано в печать
Заказ
