

З.В.КИРЬЯНОВА

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА



3.В.КИРЬЯНОВА

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**Издание второе,
переработанное и дополненное**

Рекомендовано

Министерством общего и профессионального образования
Российской Федерации
в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по специальности
"Бухгалтерский учет и аудит"



Москва

"Финансы и статистика"

1999

657(07)
УДК 657.01(075.8)

ББК 65.052я73

К43 7

Кириянова З.В. — доктор экономических наук, профессор,
зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита
Государственной академии управления им. С. Орджоникидзе,
академик Международной академии информатизации

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

кафедра бухгалтерского учета, аудита и менеджмента
Московского государственного университета
экономики, статистики и информатики (МЭСИ)
и доктор экономических наук, профессор **В.Д. Новодворский**

810.848

TDIU
kutubxonasi

1-09

Кириянова З.В.

К43

Теория бухгалтерского учета: Учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 256 с.: ил.

ISBN 5-279-01752-3.

Во втором издании (1-е изд. — 1994 г.) рассматриваются вопросы теории и методологии бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики. Материал излагается с учетом действующих законодательных актов и других нормативных документов с ориентацией на международные стандарты учета и отчетности.

Для студентов, аспирантов экономических вузов, слушателей центров по обучению и повышению квалификации.

0605010205 — 015
К ————— 125 — 99
010(01) — 99

УДК 657.01(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 5-279-01752-3

© З.В. Кириянова, 1994
© З.В. Кириянова, 1999

ПРЕДИСЛОВИЕ

В современных условиях становления рыночной экономики и совершенствования управления, выработки новой стратегии развития предприятий усиливаются роль и значение бухгалтерского учета.

Научно обоснованная система организации бухгалтерского учета содействует эффективному использованию всех ресурсов, улучшению отражения и анализа финансово-имущественного положения предприятий.

На данном этапе к системе бухгалтерского учета предъявляются повышенные требования в связи с ориентацией на Международные стандарты учета и отчетности и более широкое использование положительного отечественного и зарубежного опыта, на обработку бухгалтерской информации с применением различных средств вычислительной техники. Решение этих проблем связано с дальнейшим развитием теоретических и методологических положений бухгалтерского учета.

Слово "Теория" происходит от греческого *theoria* – рассмотрение, исследование. Теория – это система идей в той или иной отрасли знания; форма научного знания, дающая целостное представление о закономерностях и существенных связях действительности. Критерий истинности и основа развития теории – практика. При рассмотрении теории бухгалтерского учета часто используется термин "парадигма".

Парадигма от греч. *paradeigma* – пример, образец. Это строго научная теория, воплощенная в системе понятий, выражающих существенные черты действительности. Парадигма есть исходная концептуальная схема, модель постановки проблем и их решения, методов исследования, господствующих в течение определенного исторического периода в научном сообществе.

Применительно к бухгалтерскому учету можно выделить три парадигмы: униграфический (простой) учет; сметный (бюджетный) учет; двойной (диграфический) учет. В зависимости от размера и специфики деятельности организации может применяться та или иная парадигма (простая форма учета – в малых предприятиях, перешедших на упрощенную систему учета и отчетности; смет-

ный учет – в организациях, находящихся на бюджетном финансировании государства, и диграфический (двойной) учет – в производственных и коммерческих организациях).

Теория бухгалтерского учета является общей основой организации системы бухгалтерского учета. Базируясь на законодательных актах, положениях, экономических учениях и дисциплинах, на большом практическом отечественном и зарубежном опыте, она рассматривает основополагающие принципы бухгалтерского учета, теоретические учетные категории, адекватные современному уровню экономики и управления.

Успешное развитие системы бухгалтерского учета в немалой степени определяется совершенствованием подготовки экономических кадров, в частности специалистов по учету и аудиту в различных отраслях хозяйства, при разных условиях работы предприятий и формах собственности. Курс теории бухгалтерского учета является основным в этом обучении.

Изучение теории бухгалтерского учета осуществляется на лекциях, семинарах и практических занятиях, а также путем самостоятельного освоения материала учебника и рекомендуемой литературы. Лекции по теории бухгалтерского учета должны носить проблемный характер и нацеливать студентов на дальнейшее развитие науки. На семинарских занятиях рассматриваются основные теоретические положения. На практических занятиях решаются различные хозяйственные ситуации, позволяющие лучше раскрыть содержание бухгалтерского баланса, систему счетов и двойную запись, систему первичного учета, концепцию управленческого и финансового учета, основы учетной политики, суть международных стандартов учета, формирование показателей отчетности.

В результате изучения теоретических и методологических основ бухгалтерского учета студент должен осмыслить сущность бухгалтерского учета как одной из важнейших экономических наук, его место в системе управления хозяйственной деятельностью, рыночной экономикой. Он должен овладеть основными теоретическими учетными категориями, используемыми на практике, для лучшей организации системы бухгалтерского учета.

Теория бухгалтерского учета позволяет студенту изучать по данным бухгалтерской отчетности, системы синтетического и аналитического учета имущественно-финансовое положение предприятий, концепции управленческого и финансового учета, понять, как формируется и применяется бухгалтерская информация для подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, определения тактики и стратегии предприятия в рыночной экономике.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ И ФУНКЦИИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИКОЙ

1.1

ЦЕЛЬ И ЗАДАЧИ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

Совершенствование управления экономикой, становление рыночных отношений, использование различных форм собственности, создание предприятий с участием иностранных партнеров, ориентация на Международные бухгалтерские стандарты предполагают дальнейшее повышение роли и значения учета и аудита.

В Российской Федерации действует система хозяйственного учета, в которой выделяются три взаимосвязанных вида учета: оперативный; статистический; бухгалтерский.

Оперативный (или оперативно-технический) учет осуществляется для повседневного текущего руководства и управления предприятием, участками, производствами, цехами и т. п. С помощью оперативного учета управленческому персоналу поступает информация о движении материальных ресурсов на предприятии, об объемах выпущенной продукции, ее отгрузке и реализации, о наличии производственных запасов и т. д. Источником информации для получения таких сведений могут быть как документы, так и данные, полученные по телефону, телетайпу, факсу, в устной форме. Оперативно-технический учет может прерываться во времени, и надобность в нем появляется по мере необходимости.

Статистический учет изучает явления, носящие обобщающий, массовый характер в различных областях хозяйства, экономики, науки, образования и т. д. Статистика собирает и обобщает информацию о состоянии экономики, тенденциях ее развития, движении рабочей силы, товаров, ценных бумаг, материальных запасов, численности и составе населения по возрасту, полу, про-

фессиям и т. п. Статистика широко использует выборочный метод наблюдения и регистрации, осуществляет одновременный учет и переписи. Для этих целей она применяет информацию бухгалтерского и оперативно-технического учета.

Бухгалтерский учет изучает количественную сторону хозяйственных явлений в неразрывной связи с их качественной стороной путем сплошной, непрерывной, документально обоснованной и взаимосвязанной регистрации хозяйственных фактов как в денежном выражении, так и в натуральных показателях.

Из определения следует, что в бухгалтерском учете:

имеет место сплошное отражение финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, всего его имущества и источников его формирования, всех видов производственных запасов, основных фондов, затрат на производство и реализацию продукции, денежных средств, задолженности как предприятию, так и другим предприятиям, организациям и т. п.;

осуществляется непрерывность во времени отражения происходящих хозяйственных фактов. Предполагается, что происходит постоянное наблюдение и отражение хозяйственных операций, связанных с движением основных фондов, производственных запасов, денежных средств, ценных бумаг, расчетов, фондов, кредитов и т. п.;

каждый хозяйственный факт оформляется документально — бумажным первичным документом или машинным носителем информации, который имеет правовую основу, т. е. согласно ему устанавливается ответственность за выполняемую хозяйственную операцию, а следовательно, документ приобретает юридическую силу;

все средства и хозяйственные процессы обязательно отражаются в денежном выражении, обобщая натуральные показатели;

существует взаимосвязанное отражение финансовой и хозяйственной деятельности, обусловленное взаимной зависимостью совершающихся фактов. Так, при поступлении материальных ресурсов на склады предприятия обязательно должно быть указано, откуда они поступили: от поставщиков или в результате передачи их из цеха в цех и т. д. Выплата заработной платы работникам предприятия из кассы наличными подтверждает уменьшение задолженности предприятия работающим, а также уменьшение денежных средств в кассе. Поступление выручки от реализации продукции увеличивает наличие денежных средств в кассе или в банке, но подтверждает уменьшение готовой продукции как на складах предприятия, так и в отгрузке потребителям и т. д.

Перечисленные особенности бухгалтерского учета отличают его от оперативно-технического и статистического видов учета. Но толь-

ко использование информации всех трех видов учета, т. е. хозяйственного учета как целостной системы, позволяет предприятиям наиболее эффективно управлять хозяйственной деятельностью, удовлетворять запросы потребителей продукции, выполнять работы и оказывать услуги, оценить положение предприятия на рынке.

Основной целью хозяйственного учета является формирование качественной (полной, достоверной) и своевременной информации о финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, необходимой для управления и становления рыночной экономики, для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях, для определения поведения предприятия на рынке, выявления положения предприятий-конкурентов и т. п.

Бухгалтерский учет – экономическая наука. Впервые о бухгалтерском учете как науке упоминается в трудах Бенедетто Котруцци (1458 г.) и Луки Пачоли (1494 г.). Они положили начало рассмотрению бухгалтерского учета как орудия управления отдельным предприятием, с одной стороны, и как универсальной методологической науки – с другой.

Вместе с тем научное обоснование бухгалтерского учета как экономической науки, его теоретических и методологических основ выполнено значительно позже усилиями ряда ученых и практиков многих стран мира.

1.2

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ – ОДНА ИЗ ОСНОВНЫХ ФУНКЦИЙ УПРАВЛЕНИЯ. ФУНКЦИИ УЧЕТА В УПРАВЛЕНИИ

Бухгалтерский учет, постоянно совершенствуясь, становится важным звеном формирования рыночной экономики, языком бизнеса и предпринимательства, действенной функцией управления. Он призван способствовать лучшей организации управления, планированию, прогнозированию, анализу посредством обеспечения учетной информацией разных уровней управления и носит не только ретроспективный, но и перспективный характер.

Бухгалтерский учет – одна из основных функций управления наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, организация и стимулирование. Это означает, что совершенствование управления, создание рыночного механизма неразрывно связаны с развитием всей системы бухгалтерского учета.

Именно в системном бухгалтерском учете отражается фактическая информация по каждому виду основных средств, материально-сырьевых, топливно-энергетических, трудовых, финансовых ресурсов, что позволяет направлять и координировать финансовую и производственно-хозяйственную деятельность, добиваться желаемых результатов.

Чтобы с наибольшим эффектом использовать эту информацию в целях управления предприятием, необходима такая система организации бухгалтерского учета, которая ориентирована на использование передовых методов учета, положительного зарубежного опыта, Международных стандартов бухгалтерского учета, широкое применение вычислительной техники.

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций, основными из которых являются: контрольная, обеспечение сохранности собственности, информационная, обратной связи, аналитическая.

1. Контрольная функция. В условиях совершенствования управления, наличия различных форм собственности, формирования рыночных отношений происходит усиление контрольной функции бухгалтерского учета благодаря развитию его форм и методов, использованию зарубежного опыта, широкому внедрению вычислительной техники, использованию возможностей автоматизированных рабочих мест бухгалтера, экономиста, аналитика.

Наличие различных форм собственности, расширение прав предприятий не означают, что в народном хозяйстве должен быть ослаблен финансовый контроль, контроль за затратами на производство и реализацию продукции, выполненных работ и оказываемых услуг. Наоборот, работники учетного аппарата, контрольно-ревизионных служб, банков, аудиторских фирм, налоговых инспекций, опираясь на новые методы хозяйствования, должны осуществлять действенный контроль за использованием различных видов ресурсов. В единой целостной системе бухгалтерского учета роль его контрольной функции усиливается и приобретает еще большее значение, поскольку администрации, руководителям, менеджерам необходимо знать, например, не только финансовое состояние своего предприятия, но и финансовое положение, платежеспособность предприятий-конкурентов.

Контроль – это процесс, позволяющий определить достижение организацией своих целей. Процесс контроля состоит из установления стандартов, измерения фактически достигнутых результатов и проведения корректировок в том случае, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов.

Различают три вида контроля: предварительный, текущий и последующий (заключительный). По форме осуществления все эти виды контроля схожи, так как имеют одну и ту же цель: способствовать тому, чтобы фактически получаемые результаты были как можно ближе к требуемым. Различаются они только временем проведения. Предварительный контроль проводится до совершения хозяйственной операции, текущий — во время осуществления операции, последующий (заключительный) — после ее совершения.

Основными средствами выполнения предварительного контроля является реализация определенных правил, процедур и линий поведения. Поскольку правила и линии поведения вырабатываются для обеспечения выполнения планов, то их строгое соблюдение — способ убедиться, что работа развивается в заданном направлении.

В организациях предварительный контроль обычно используется по отношению к человеческим, материальным и финансовым ресурсам.

Предварительный контроль в области человеческих ресурсов достигается в организациях за счет тщательного анализа тех деловых и профессиональных качеств и навыков, которые необходимы для выполнения тех или иных должностных обязанностей, и отбора наиболее подготовленных и квалифицированных работников.

Контроль материальных ресурсов осуществляется путем выработки стандартов минимально допустимых уровней качества и проведения физических проверок соответствия поступающих материалов этим требованиям. Один из способов предварительного контроля в этой области состоит в выборе поставщика, который бы убедительно доказал свои возможности поставлять материалы, соответствующие техническим условиям, стандартам. К методам предварительного контроля материальных ресурсов относится также обеспечение их запасов в организации на уровне, достаточном для того, чтобы избежать дефицита.

Важнейшим средством предварительного контроля финансовых ресурсов является бюджет/текущий финансовый план, который позволяет также осуществить функцию планирования. Бюджет является механизмом предварительного контроля; он дает уверенность в том, что если организации потребуются наличные средства, эти средства у нее будут. Бюджеты устанавливают предельные значения затрат и не позволяют отделу или организации в целом использовать наличных средств больше указанных пределов.

Текущий контроль осуществляется непосредственно в ходе выполнения работ. Регулярная проверка работы, обсуждения возникающих проблем и предложений по ее усовершенствованию

позволяют исключить отклонения от намеченных планов и инструкций. Если позволить развиваться отклонениям, они могут перерасти в серьезные трудности для организации.

Текущий контроль не проводится одновременно с выполнением работы. Скорее он базируется на измерении фактических результатов, полученных после проведения работы, направленной на достижение желаемых целей. Но для того чтобы осуществлять текущий контроль таким образом, аппарату управления необходима обратная связь.

Последующий (заключительный) контроль осуществляется либо сразу по завершении контролируемой деятельности, либо по истечении определенного заранее периода времени; фактически полученные результаты сравниваются с требуемыми.

Хотя последующий контроль осуществляется слишком поздно, чтобы реагировать на проблемы в момент их возникновения, он выполняет две важные функции. Первая заключается в том, что последующий контроль дает руководству организации информацию, необходимую для планирования, в случае если аналогичные работы предполагается проводить в будущем. Кроме того, он позволяет также получить информацию о возникших проблемах и сформулировать новые планы так, чтобы избежать эти проблемы в будущем.

Вторая функция состоит в том, чтобы способствовать мотивации. Определять результативность и соотносить соответствующие вознаграждения с тем, чтобы сформулировать будущие ожидания о существовании тесной связи между фактическими результатами и вознаграждениями.

В бухгалтерском учете отражается весь кругооборот средств предприятия, источников их формирования и хозяйственные процессы. Качественная учетная информация позволяет осуществлять контроль на разных стадиях производства, контролировать в случае необходимости во всех деталях деятельность предприятия и его подразделений, анализировать ее и на базе этой информации подготавливать, обосновывать и принимать соответствующие управленческие решения на различных уровнях управления.

Контроль может осуществляться по следующим направлениям:
выполнение планов (программ) по объемам выработанной, отгруженной и реализуемой продукции;

обеспечение сохранности собственности предприятия;

рациональное и эффективное использование материально-сырьевых, топливно-энергетических, трудовых и финансовых ресурсов;

использование основных средств, амортизационных отчислений, ремонтного фонда;

формирование фактических затрат на производство продукции и калькулирование себестоимости продукции (выполненных работ и оказанных услуг);

формирование полной себестоимости реализованной продукции, включая коммерческие расходы;

выполнение различных смет расходов (включая, например, сметы представительских расходов, затрат, связанных с рекламой);

деятельность различных подразделений предприятия: цехов, производств, участков и т. п.;

по операциям, связанным с ценными бумагами (акциями, облигациями, векселями и т. п.);

формирование финансовых результатов деятельности предприятия (прибыль, доход, убыток);

снижение затрат, связанных с формированием выпущенной и реализованной продукции;

создание и использование фонда риска (резервов по сомнительным долгам);

финансовое состояние предприятия, а также информация о предприятиях-конкурентах;

формирование прибыли, подлежащей налогообложению, и прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, ее использование.

Реализации задач по усилению контрольной функции бухгалтерского учета в управлении способствует широкое применение ЭВМ и других средств вычислительной техники на всех стадиях учетного процесса, начиная со сбора, измерения, регистрации информации и кончая получением необходимых промежуточных, результативных и отчетных показателей.

Сферой контроля со стороны главного бухгалтера, работников учетного аппарата совместно с руководителями, работниками соответствующих подразделений и служб являются:

соблюдение установленных правил оформления приемки и отпуска товарно-материальных ценностей;

правильность и обоснованность применяемых цен в условиях действия рыночного механизма;

правильность начисления заработной платы по всем основаниям, удержаний из начисленных сумм (налогов, отчислений в пенсионный фонд и др.);

правильность применения тарифных таблиц, должностных окладов, строгое соблюдение штатной, финансовой и кассовой дисциплины;

соблюдение установленных правил проведения инвентаризаций денежных средств, товарно-материальных ценностей, основных средств, расчетов и обязательств;

выяснение в установленные сроки дебиторской и погашение кредиторской задолженности, соблюдение платежной дисциплины; законность списания различных недостач, потерь, дебиторской задолженности и др.;

правильность определения прибыли, облагаемой налогом; правильность определения и своевременность выплаты дивидендов акционерам;

правильность определения прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, и направлений ее использования и др.

Таким образом, в процессе контроля систематически проверяется и наблюдается деятельность всех объектов управления, всех участков, производств, выявляются причины отклонений, отступлений от целей, поставленных перед конкретным объектом, и в оперативном порядке принимаются меры по их устранению.

2. Обеспечение сохранности собственности. Эта функция тесно связана с совершенствованием системы бухгалтерского учета и усилением его контрольной функции. Следует особо отметить, что для реализации этой функции необходимы соответствующие предпосылки: наличие оборудованных складских помещений, контрольных и измерительных приборов, мерной тары, расходомеров и др.

В условиях совершенствования управления, формирования рыночной экономики, роста числа собственников, развития внешнеэкономической деятельности значение этой функции бухгалтерского учета возрастает. Научно организованная система учета позволяет не только вскрывать растраты и хищения, выявлять деятельность различных коррумпированных группировок и т. п., но и предупреждать их.

Инструментом для реализации этой функции является инвентаризация имущества предприятия, которая позволяет определить изменения, происшедшие в составе собственности.

В процессе инвентаризации проверяется, все ли хозяйственные операции были оформлены документами и отражены в системном бухгалтерском учете, вносятся ли необходимые уточнения и исправления и увязываются ли показатели текущего учета и фактические данные. Инвентаризация имеет большое значение для правильного отражения всех затрат на производство и реализацию продукции с целью сохранности собственности, особенно в части предупреждения потерь материально-сырьевых и топливно-энергетических ресурсов. Проведение инвентаризации связано с обработкой, как правило, больших объемов информации, поэтому в этом процессе следует широко использовать средства вычислительной техники, которые позволяют сравнивать фактические данные с показателями бухгал-

терского учета, выявлять отклонения и устанавливать сохранность собственности.

Особенно эффективно применять вычислительные машины, когда велика номенклатура товарно-материальных ценностей (сотни и тысячи наименований).

Действенная система бухгалтерского учета позволяет совместно с другими службами обеспечить сохранность собственности, создать заслон всевозможным видам хищений, порчи и потерь.

3. Информационная функция. Одна из главных функций, которую выполняет бухгалтерский учет в системе управления в условиях формирования рыночной экономики, — информационная функция. На современном этапе роль и значение своевременно поступающей объективной экономической информации усиливаются.

Учет является важнейшим источником, поставщиком фактической информации различным объектам управления — службам предприятия, его подразделениям, менеджерам, которые, используя эту информацию с другими данными, вырабатывают и принимают соответствующие управленческие решения.

Расчеты показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится свыше 70% общего объема экономической информации (колебания этого показателя зависят от особенностей техники и технологии производства, организации производства, труда, управления и др.).

Именно системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую (обобщающую) и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества и источниках его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом, статистическом учете, для планирования, прогнозирования, выработки тактики и стратегии деятельности и др.

На всех этапах развития к бухгалтерской информации предъявляются такие требования, как объективность, достоверность, своевременность, оперативность. Однако на современном этапе совершенствования управления, становления рыночной экономики к бухгалтерской информации предъявляются повышенные требования. Она должна быть высокого качества и эффективной, удовлетворять потребностям собственника, иностранного партнера, участвующего в создании и функционировании совместного предприятия. Это означает, что бухгалтерская информация должна содержать минимальное количество показателей, но удовлетворять максимальное число ее пользователей на разных уровнях управления. Информация должна быть необходимой и целе-

сообразной, исключая лишние показатели. Необходимо также, чтобы бухгалтерская информация формировалась с наименьшими затратами труда и времени.

Наиболее информационно емкими участками бухгалтерского учета являются такие, как учет расчетов с персоналом по оплате труда, учет производственных запасов, учет затрат на производство, учет готовой продукции, ее отгрузки и реализации.

Так, например, на долю информации по учету расчетов с персоналом по оплате труда приходится 32–37% общего объема учетной информации. Благодаря ей для расчетов, анализа труда и заработной платы, для управления трудовыми ресурсами создается достаточная информационная база.

В современных условиях, предполагающих широкое использование ЭВМ, других средств вычислительной техники, возможностей автоматизированных рабочих мест бухгалтера, экономиста, аналитика, аудитора, важным теоретическим и методологическим вопросом является не столько рост объемов учетной и аналитической информации, в том числе по расчетам с персоналом по оплате труда, сколько качество ее использования для подготовки, обоснования и принятия соответствующих решений на различных уровнях управления.

Использование средств вычислительной техники, функционирование автоматизированных рабочих мест обеспечивают возможность получения трудовых показателей любой степени детализации и за любые промежутки времени. Конечным результатом получаемой информации являются целенаправленные единые действия всех работников предприятия по улучшению качества работы, повышению производительности труда, достижению высоких финансовых результатов.

В зависимости от поставленной цели, круга решаемых задач, подразделений – пользователей информации, уровня объекта управления учетную и аналитическую информацию необходимо различать по ее максимуму и минимуму. Каждый вид информации следует дифференцировать по объектам управления и срокам выдачи.

Различной может быть и периодичность информации: смена, сутки, неделя, декада, месяц, квартал и др.

4. Функция обратной связи. Бухгалтерский учет выполняет функцию обратной связи, без которой немислимо действие системы управления, тем более ориентированной на широкую автоматизацию.

Системный бухгалтерский учет обеспечивает работников управления фактическими данными о деятельности предприятия и его подразделений за определенный период, о состоянии имущества,

источников его образования, обязательств предприятия, о взаимоотношениях с поставщиками, покупателями, заказчиками, банками, налоговой инспекцией, иностранными партнерами, о формировании финансовых результатов, прибыли и ее использовании, об отношениях с собственниками (акционерами, учредителями и т. д.).

Используя обратную связь с помощью бухгалтерской информации, отражающей фактические значения показателей, осуществляют контроль за выполнением плановых показателей, стандартов, норм и нормативов, смет, соблюдение экономного использования всех видов ресурсов, устанавливают различные недостатки, выявляют резервы производства и степень их мобилизации и использования.

Система бухгалтерского учета обеспечивает управление обратной связью на любом уровне. Никакая другая система не в состоянии выполнить эту задачу.

Функцию обратной связи, как правило, выполняет находящаяся на различных носителях исходная информация, поступающая главным образом из первичной документации. Например, информация, имеющаяся в рабочих нарядах на оплату труда, используется как для учета фактического объема выполненных работ, так и для определения отклонений от плана по каждой планируемой позиции за определенный период.

5. Аналитическая функция. В современных условиях совершенствования управления и формирования рыночных отношений аналитическая функция также важна, так как достоверная и юридически обоснованная бухгалтерская информация используется для анализа финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений. Аналитическая функция тесно связана с информационной; однако рассматривать ее как информационное обеспечение для анализа неправомерно.

Реализация этой функции позволяет осуществлять анализ по всем разделам бухгалтерского учета, в том числе использования всех видов ресурсов, затрат на производство и реализацию продукции, правильности применяемых цен, что имеет особо важное значение в условиях действия рыночных цен, инфляционных процессов и т. п.

Специфические приемы, методы и формы бухгалтерского учета, широкое использование средств вычислительной техники, функционирование автоматизированных рабочих мест позволяют в необходимых случаях детализировать анализируемый показатель вплоть до данных первичного документа.

В памяти ЭВМ хранятся стандарты, нормы и нормативы материально-сырьевых, топливно-энергетических ресурсов, затрат труда и заработной платы и другие составляющие себестоимости.

сти, плановые показатели, сметные показатели по обслуживанию производства и управлению и др. Ввод в ЭВМ необходимых фактических данных, сопоставление их со стандартами, нормами и нормативами, плановыми, сметными показателями позволяют иметь сгруппированные соответствующим образом отклонения (по причинам, виновникам и другим признакам), которые используются в анализе финансовой, производственно-хозяйственной деятельности предприятия, для оперативного управления, подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, а также для определения положения предприятий на рынке, среди предприятий-конкурентов и др. Усиление аналитических функций вызвано развитием рыночных отношений и конкурентоспособности, что предполагает углубление финансового анализа.

Вопросы для самоконтроля и собеседования

1. Дайте определение хозяйственному учету.
2. Что собой представляет статистический учет?
3. Что собой представляет оперативно-технический учет?
4. Дайте определение бухгалтерскому учету.
5. Каковы связи между различными видами хозяйственного учета?
6. Почему бухгалтерский учет относится к основным функциям управления? Дайте обоснование.
7. Какие вы еще знаете основные функции управления?
8. Что означает непрерывность бухгалтерского учета?
9. Что означает "сплошной" бухгалтерский учет?
10. Каким должен быть бухгалтерский учет?
11. Что означает взаимосвязанная регистрация хозяйственных фактов?
12. Когда зародился бухгалтерский учет как экономическая наука?
13. Дайте обоснование контрольной функции бухгалтерского учета.
14. Какие предпосылки необходимы для реализации контрольной функции бухгалтерского учета?
15. Как увязываются контрольная функция бухгалтерского учета и аудиторская проверка деятельности предприятия?
16. Дайте обоснование функции бухгалтерского учета, обеспечивающей сохранность собственности.
17. Дайте обоснование информационной функции бухгалтерского учета.
18. Какие требования предъявляются к информационной функции учета в условиях формирования рыночной экономики?

19. Дайте обоснование функции обратной связи бухгалтерского учета.
20. Раскройте, что способствует усилению функции обратной связи бухгалтерского учета в современных условиях.
21. Почему функция обратной связи свойственна только системе бухгалтерского учета?
22. Дайте обоснование аналитической функции бухгалтерского учета.
23. Что способствует усилению аналитической функции бухгалтерского учета?
24. Для каких управленческих решений используется бухгалтерская информация?
25. Какие требования предъявляют менеджеры к бухгалтерской информации?

ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную и регламентированную информационную систему, отражающую состояние и движение имущества, расчетов и обязательств, собственных финансовых результатов хозяйствующего субъекта.

Бухгалтерский учет фиксирует количественную сторону хозяйственных явлений в неразрывной связи с их качественной стороной путем сплошной, непрерывной, документально обоснованной и взаимосвязанной регистрации всех хозяйственных операций как в натуральных показателях, так и в денежном выражении.

Законодательно устанавливаются порядок государственного регулирования бухгалтерского учета, правила публикации отчетности и меры, обеспечивающие достоверность бухгалтерской информации.

Основными документами, регламентирующими бухгалтерский учет в нашей стране, являются Федеральный закон о бухгалтерском учете № 129-ФЗ от 21.11.96 г., Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 26.12.94 г. № 170 с последующими дополнениями, положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия", ПБУ 1/94, утвержденное приказом Минфина РФ от 28.06.94 г. № 100, действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению и другие законодательные и нормативные акты, имеющие отношение к организации бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет обязаны вести все юридические лица, действующие на территории Российской Федерации, в том числе производственные, коммерческие, производственно-коммерческие, кредитные (банки), страховые, научно-исследовательские, консультационные, общественные и некоммерческие организации, фонды, политические партии, государственные и муниципальные учреждения и службы, финансируемые из бюджетных средств, кооперативные организации, объединения предприятий и предпринимателей.

Полные товарищества, не являющиеся юридическими лицами, а также малые предприятия могут вести бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом РФ от 29.12.95 г. № 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства".

Приведенными выше законодательными и нормативными документами определены основные принципы теории, методологии и организации ведения бухгалтерского учета, финансовой отчетности в Российской Федерации, права, обязанности и ответственность хозяйствующих субъектов.

Объектами, обязательно отражаемыми в системе бухгалтерского учета, являются:

движимое и недвижимое имущество, включая арендованное, подаренное, переданное во временное пользование и займы, в натуральном и денежном выражении;

права пользования интеллектуальной и промышленной собственностью, товарными и фирменными знаками, природными ресурсами, иные затраты нематериального характера, приносящие доходы;

цена фирмы (*goodwill*), возникающая при покупке предприятий, их подразделений и филиалов;

денежные средства, ценные бумаги, расчеты с юридическими и физическими лицами, инвестиции в основные средства, в филиалы и другие хозяйствующие субъекты;

амортизационные отчисления и накопление износа амортизируемых объектов;

доходы и расходы по видам и периодам, прибыли и убытки, распределение, использование и накопление прибыли, покрытие убытков;

обязательства по кредитам и займам, безвозмездное получение средств и их использование;

образование резервов и фондов предприятия, уставный капитал. Задачами бухгалтерского учета являются:

формирование полной и достоверной информации о хозяйственных и финансовых процессах, результатах деятельности хозяйствующего субъекта и его структурных подразделений;

контроль за наличием и движением имущества, использованием материально-сырьевых, топливно-энергетических, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с действующими законами Российской Федерации, сметами, нормами и нормативами, утвержденными хозяйствующими субъектами;

контроль за формированием и использованием источников для создания имущества предприятия;

предотвращение потерь и выявление резервов повышения эффективности хозяйственной и финансовой деятельности;

подготовка данных для составления достоверной финансовой отчетности, используемой инвесторами, кредиторами, поставщиками, покупателями, налоговыми, финансовыми, коммерческими и иными заинтересованными рыночными и государственными структурами;

формирование фактической себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ и оказанных услуг;

определение финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта.

Данные бухгалтерского учета должны быть научно обоснованными, достоверными и своевременными.

Основные принципы ведения бухгалтерского учета на предприятиях и в организациях следующие:

1. Использование теоретического понятийного аппарата, предусмотренного вышеперечисленными документами.

2. Оценка имущества и обязательств с целью их отражения в бухгалтерском учете в денежном выражении.

3. Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операции.

4. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящихся у данной организации.

5. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

6. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций осуществляется с использованием метода двойной записи на взаимосвязанных счетах, включенных в рабочий План счетов бухгалтерского учета.

7. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков и изъятий.

8. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, являющимися первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать соответствующие обязательные реквизиты.

9. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения хозяйственной операции, если это не представляется возможным, — непосредственно после ее окончания.

10. Обязательность проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете.

11. Первичные документы являются основой для записей в учетные регистры. Последние предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, с целью отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

12. Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

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

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

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

14. Организации самостоятельно формируют учетную политику исходя из структуры отрасли и других особенностей деятельности. Формирование учетной политики организации осуществляется в соответствии с допущениями и требованиями, установленными Федеральным Законом Российской Федерации "О бухгалтерском учете", Положением о бухгалтерском учете и отчетности и Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия".

Теоретические и методологические основы бухгалтерского учета, его организация в Российской Федерации базируются на общепризнанных Международных стандартах бухгалтерского учета.

та, разрабатываемых и публикуемых Комитетом по международным бухгалтерским стандартам.

Цивилизованный рынок предполагает свободное международное движение товаров, капиталов, рабочей силы. Вступление Российской Федерации в Международный валютный фонд, переход на конвертируемость рубля, широкие международные связи, иностранные инвестиции настоятельно требуют организации бухгалтерского учета в соответствии со стандартами, совместимыми с международными.

Разработана и утверждена соответствующая Государственная программа, в которой, в частности, определено, что Министерство финансов РФ, Министерство экономики РФ, Госкомстат РФ являются ведущими государственными ведомствами, осуществляющими координацию работ в России по сближению с Международными стандартами, принятыми ООН и Европейским сообществом.

Международные бухгалтерские стандарты представляют собой систему правил ведения бухгалтерского учета по отдельным его разделам и участкам. Всего насчитываются 32 стандарта.

В настоящее время в соответствии с Государственной программой началась разработка национальных (российских) стандартов, максимально приближенных к международным стандартам. Уже приняты такие стандарты, как "Учетная политика предприятия" – ПБУ 1/94, "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" – ПБУ 2/94, "Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте" – ПБУ 3/95, "Бухгалтерская отчетность организации" – ПБУ 4/96. Работа над составлением стандартов (положений) продолжается.

2.2

ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Предметом бухгалтерского учета являются имущество предприятия, находящееся в виде средств и обязательств, движение этого имущества посредством хозяйственных операций, происходящих в сферах снабжения, производства и реализации продукции, а также результаты деятельности предприятия.

Имущество (сырье, материалы, основные средства и т. п.), обязательства и хозяйственные операции выражаются в денежной оценке.

Как отмечалось, имущество предприятия, его обязательства, источники формирования этого имущества (собственные, заемные и др.), хозяйственные операции составляют объекты бухгалтерского учета.

К важнейшим объектам учета на предприятии относятся: нематериальные активы, основные средства, материалы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, расчеты по заработной плате, производство продукции и производственные затраты, пошедшие на ее изготовление, готовая продукция и ее реализация, расчетно-кредитные операции, финансовые результаты и т. д.

Хозяйственная операция (лат. *operatio* – действие) характеризует отдельные хозяйственные действия (факты), вызывающие изменения в составе, размещении имущества и источниках его образования. При этом хозяйственные операции могут затрагивать только имущество предприятия (актив баланса) или только источники его образования (пассив), или одновременно и имущество, и источники его формирования (и актив, и пассив баланса).

Хозяйственные операции заключаются в приобретении и использовании основных средств, материальных ценностей, в определении затрат на производство продукции и т. п.

Таким образом, хозяйственные операции – это процесс, результатом которого являются изменения в составе имущества и его источников.

2.3

МЕТОДОЛОГИЧЕСКАЯ ОСНОВА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Методологическую основу организации бухгалтерского учета составляет система способов и определенных приемов, которые осуществляются посредством документации, инвентаризации, бухгалтерского баланса, системы синтетических и аналитических счетов с применением метода двойной записи, оценки имущества и обязательств, других статей баланса, калькуляции и отчетности предприятия.

1. **Документация** – это первичная регистрация хозяйственных операций с помощью документов в момент и в местах их совершения.

Документация является одной из основных отличительных особенностей бухгалтерского учета, так как позволяет осуществлять сплошное наблюдение за хозяйственными процессами.

Обязательным условием отражения хозяйственных операций в системном бухгалтерском учете является оформление их первичными документами, обладающими оправданными характеристиками и отвечающими соответствующим предъявляемым к ним требованиям (они должны быть достоверными, ясными, объективными и др.). При организации учета с помощью вычислительных машин роль первичных документов выполняют машинные носители информации (магнитные ленты, диски и др.), удостоверяющий факт выполнения хозяйственной операции. От качества первичных документов в значительной мере зависит качество всего бухгалтерского учета (см. гл. 5).

2. Инвентаризация – способ проверки соответствия фактического наличия имущества в натуре данным бухгалтерского учета. Инвентаризация проводится с целью обеспечения достоверности показателей бухгалтерского учета и сохранности имущества предприятия.

Инвентаризации подлежат основные средства, товарно-материальные ценности, денежные средства, расчеты, незавершенное производство, незавершенное строительство, товары торговых предприятий и др.

Инвентаризация проводится в установленные сроки, при смене материально ответственных лиц, по требованию аудиторов, следственных органов и т. п. (см. 5.4).

3. Бухгалтерский баланс – способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе и обязательствах предприятия, организации по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке на определенную дату, как правило, на 1-е число месяца.

Средства предприятия отражаются в бухгалтерском балансе в денежном выражении в двух группировках: одна показывает, какими средствами предприятие располагает, другая – из каких источников они возникли.

Обе части бухгалтерского баланса равны между собой, так как в них отражается одно и то же имущество, но, с одной стороны, по составу и размещению, с другой – по источникам его образования.

Таким образом, баланс позволяет осуществлять наблюдение за состоянием хозяйственных средств и их использованием на предприятии (подробнее см. гл. 3).

4. Система счетов и двойная запись – прием, который означает, что группировка имущества, источников его образования, хозяйственных операций в бухгалтерском учете осуществляется также и с помощью системы счетов (синтетических и аналитических) с применением метода *двойной записи*.

Счет – это экономическая группировка (в виде таблицы), в которой систематизируется, накапливается текущая информация о состоянии имущества, источниках его образования, хозяйственных операциях. Являясь элементом метода бухгалтерского учета, счета имеют важное значение для систематизации и группировки хозяйственных операций по однородным экономическим признакам.

Двойная запись – способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Этот способ заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается в двух счетах бухгалтерского учета в равных суммах (см. гл. 4).

5. Оценка представляет собой способ выражения в денежном измерении имущества предприятия и его источников. Реальность и правильность оценки имущества предприятия и его источников имеют важнейшее значение для построения всей системы бухгалтерского учета. В основе оценки имущества лежат реальные затраты, выраженные в денежном измерении.

В целях сопоставимости оценка имущества и его источников для отражения в балансе должна проводиться единообразно на всех предприятиях, что достигается соблюдением установленных положений и правил оценки. Например, действующими нормативными документами установлено, что в бухгалтерском балансе основные средства, так же как и нематериальные активы, показываются по остаточной стоимости; производственные запасы оцениваются по фактической стоимости их приобретения и заготовления; готовая продукция – по фактической производственной стоимости и т. д.

6. Калькуляция – способ группировки затрат и определения себестоимости. Исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) – способ определения фактических затрат предприятия в денежной форме на единицу продукции (работ, услуг).

7. Отчетность предприятия (организации) представляет собой систему показателей, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность предприятия (организации) за определенный период (месяц, квартал).

В соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Показатели отчетности используются для анализа финансового состояния предприятия, подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, для оценки положения предприятия на рынке.

Подробно каждый прием методологии бухгалтерского учета рассмотрен в последующих главах.

Способы и приемы бухгалтерского учета, составляющие его методологию, взаимосвязаны и взаимообусловлены. В результате их применения обеспечиваются непрерывное, сплошное и документально обоснованное отражение в системном бухгалтерском учете учитываемых объектов в денежном, трудовом и натуральном измерителях (показателях), однородная группировка имущества, источников его образования, хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Взаимосвязанное отражение этого имущества, источников его формирования и хозяйственных операций при помощи метода двойной записи на счетах, периодическое сопоставление фактического наличия имущества и обязательств с учетными данными позволяют получить достоверные итоговые систематизированные отчетные показатели.

Все это создает систему бухгалтерского учета.

Вопросы для самоконтроля и собеседования

1. Какие нормативные документы используются при организации бухгалтерского учета?
2. Кто обязан вести бухгалтерский учет?
3. Перечислите основные задачи бухгалтерского учета.
4. Что является предметом бухгалтерского учета?
5. Что является объектом бухгалтерского учета?
6. Какие требования предъявляются к бухгалтерскому учету?
7. Что является основой организации бухгалтерского учета в условиях формирования рыночной экономики?
8. Что составляет методологическую основу бухгалтерского учета?
9. Что обеспечивает система способов и приемов бухгалтерского учета?
10. Раскройте прием документации.
11. Что представляет собой инвентаризация?
12. Дайте определение приему "бухгалтерский баланс".
13. В чем сущность приема системы счетов бухгалтерского учета и двойной записи?
14. Что представляют собой оценка и калькуляция себестоимости продукции?
15. Что представляет собой отчетность предприятия?

3.1

**БАЛАНСОВЫЙ МЕТОД ОТРАЖЕНИЯ
ИНФОРМАЦИИ**

Баланс (фр. *balance* – букв. весы) означает равновесие, уравнивание или количественное выражение отношений между сторонами какой-либо деятельности.

Обобщение есть более высокая ступень абстракции, которая характерна выявлением общих признаков, свойств, отношений, тенденций развития.

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

Балансовое обобщение характеризуется двойственным характером отражения объектов, заключающемся в том, что объекты показываются в балансе дважды и рассматриваются с двух точек зрения, в двух аспектах, которые зависят от вида баланса.

Существуют различные виды балансов: бухгалтерский, денежных доходов и расходов населения, баланс доходов и расходов предприятия, межотраслевой баланс, баланс основных фондов, материальный баланс, баланс платежный, баланс трудовых ресурсов и т. д.

Так, материальный баланс характеризует производство и потребление конкретных видов продукции, материалов.

Баланс платежный показывает соотношение поступивших и произведенных страной платежей за границей за определенный период. Два аспекта балансового обобщения означают, что две совокупности показателей баланса должны быть равны, например, объемы продукции, производимой различными предприятиями-поставщиками, должны быть равны объемам продукции, направляемой соответствующим предприятиям-покупателям, т. е. производство продукции должно быть сбалансировано с ее потреблением.

Балансовое обобщение предполагает синтетический, обобщенный характер информации, позволяющий свести частные показ-

тели, отдельные информационные взаимосвязи в едином измерителе в целостную систему обобщенных данных.

Балансовое обобщение информации дает возможность устанавливать и анализировать соотношения между ресурсами и их источниками, производством продукции и ее распределением, между затратами на производство продукции и ее выпуском и т. п.

Балансовое обобщение информации впервые было применено для составления бухгалтерского баланса, что позволило установить имущественно-финансовое состояние предприятия, его положение в системе управления рыночной экономикой.

Основой построения бухгалтерского баланса явилась двойственная группировка объектов бухгалтерского учета (имущества) – по их функциональной роли в процессе производственно-хозяйственной и финансовой деятельности и источникам формирования.

Информация о двойственной группировке объектов бухгалтерского учета получает в балансе упорядоченное отражение в обобщенном виде в едином денежном измерителе.

3.2

СТРОЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки имущества по его составу и размещению и источникам его формирования на 1-е число месяца, квартала, года. Следовательно, в бухгалтерском балансе имущество предприятия рассматривается с двух позиций: по составу и размещению и по источникам образования.

По внешнему виду бухгалтерский баланс представляет собой таблицу (с. 30, 31): в левой части ее показывается имущество по составу и размещению – актив баланса. В правой части отражаются источники формирования этого имущества – пассив баланса, если обозначить актив А, а пассив – П, то

$$\Sigma A = \Sigma П.$$

Таким образом, всегда соблюдается равенство сумм левой и правой сторон баланса. Итоги по активу и пассиву баланса называются *валютой* бухгалтерского баланса.

Основным элементом бухгалтерского баланса является балансовая статья. *Статьей* бухгалтерского баланса называется показатель (строка) актива и пассива баланса, характеризующий отдельные виды имущества, источники его формирования, обязательства предприятия. Балансовые статьи объединяются в группы,

группы – в разделы. Объединение балансовых статей в группы или разделы осуществляется исходя из их экономического содержания.

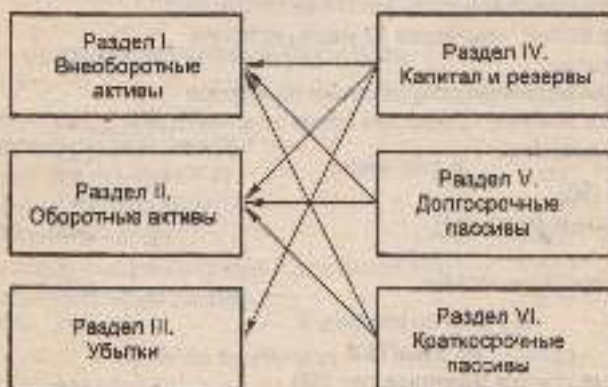
Различают баланс-брутто и баланс-нетто*. Форма баланса-брутто используется лишь для различных научных исследований, изучения исторических аспектов, совершенствования балансовых обобщений и др. В настоящее время в организациях используется форма баланса, которая определена в соответствии с требованиями Международных бухгалтерских стандартов, что соответствует балансу-нетто.

Бухгалтерский баланс-нетто позволяет определить имущественно-финансовое положение приватизируемого предприятия, "очищенного" от таких статей, как "износ нематериальных активов", "износ основных средств", "износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов", "торговая наценка с учетом прибыли отчетного года и ее использования" и др.

Форма бухгалтерского баланса-нетто, утвержденная Министерством финансов РФ на 1996 г., предусматривает три раздела в активе и три раздела в пассиве.

Актив	Пассив
I. Внеоборотные активы	IV. Капитал и резервы
II. Оборотные активы	V. Долгосрочные пассивы
III. Убытки	VI. Краткосрочные пассивы

Схема взаимосвязей
между отдельными разделами бухгалтерского баланса



Каждый из перечисленных разделов актива и пассива баланса включает соответствующие статьи, содержание которых раскрывается в табл. 1.

* Брутто – ит. *brutto* – грубый, нечистый; нетто – ит. *netto* – чистый.

БУХГАЛТЕРСКИЙ

АКТИВ	Код стр.	На начало года	На конец года
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы (04, 05)	110		
Основные средства (01, 02, 03)	120	456	610
Незавершенное строительство (07, 08, 61)	130	—	90
Долгосрочные финансовые вложения (06, 82)	140	145	105
Прочие внеоборотные активы	150		
Итого по разделу I	190	610	805
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210	175	155
в том числе :			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 15, 16)	211	75	85
затраты в незавершенном производстве (издержки обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 36, 44)	214		
готовая продукция и товары для перепродажи (40, 41)	215	100	70
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19)	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более, чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	81	61
Денежные средства	260		
в том числе :			
касса (50)	261	1	1
расчетные счета (51)	262	94	73
и т. д.			
Прочие оборотные активы	270		
Итого по разделу II	290	350	290
III. УБЫТКИ			
Непокрытые убытки прошлых лет (88)	310		
Непокрытый убыток отчетного года	320	x	
Итого по разделу III	390		
БАЛАНС (сумма строк 190 + 290 + 390)	399	960	1095

Руководитель

Главный бухгалтер

Таблица 1

БАЛАНС *

ПАССИВ	Код стро.	На начало года	На конец года
	2	3	4
IV. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал (85)	410	420	420
Добавочный капитал (87)	420	5	15
Резервный капитал (86)	430		
Фонды накопления (88)	440	110	-
Фонд социальной сферы (88)	450		
Целевое финансирование и поступления (96)	460		
Нераспределенная прибыль прошлых лет (88)	470		
Нераспределенная прибыль отчетного года	480	x	165
Итого по разделу IV	490	560	630
V. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ПАССИВЫ			
Заемные средства (92, 95)	510	200	245
Прочие долгосрочные пассивы	520		
Итого по разделу V	590	200	245
VI. КРАТКОСРОЧНЫЕ ПАССИВЫ			
Заемные средства (90, 94)	610		
Кредиторская задолженность	620		
Расчеты по дивидендам (75)	630		
Доходы будущих периодов (83)	640		
Фонды потребления (88)	650		
Резервы предстоящих расходов и платежей (89)	660		
Прочие краткосрочные пассивы	670		
Итого по разделу VI	690	200	220
БАЛАНС (сумма строк 490 + 590 + 690)	699	960	1095

* Здесь приведена сокращенная форма баланса. Полностью баланс предприятия помещен в гл. 8.

Как следует из приведенной таблицы, в состав первого раздела актива "Внеоборотные активы" входят статьи: Нематериальные активы, Основные средства, Незавершенное строительство, Долгосрочные финансовые вложения и др.

Второй раздел актива "Оборотные активы" включает статьи, отражающие запасы (сырье, материалы и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы), затраты в незавершенном производстве, издержки обращения, готовую продукцию и товары для перепродажи, товары отгруженные, налог на добавленную стоимость (НДС), дебиторскую задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства и др.

Третий раздел актива "Убытки" составляют непокрытые убытки прошлых лет, непокрытый убыток отчетного года.

Четвертый раздел пассива баланса "Капитал и резервы" включает статьи: Уставный капитал, Добавочный капитал, Резервный капитал, Фонды накопления, Фонд социальной сферы, Целевые финансирование и поступления, Нераспределенная прибыль прошлых лет, Нераспределенная прибыль отчетного года.

В пятом разделе пассива баланса "Долгосрочные пассивы" отражаются заемные средства (кредиты банков и прочие займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты), прочие долгосрочные пассивы.

Шестой раздел пассива баланса "Краткосрочные пассивы" включает статьи: Заемные средства, Кредиторская задолженность (в том числе поставщикам и подрядчикам, векселя к уплате, задолженность по оплате труда, социальному страхованию и обеспечению, перед бюджетом), Расчеты по дивидендам, Фонды потребления и другие краткосрочные пассивы*.

Балансы-нетто приватизируемых организаций публикуются в открытой печати, что дает возможность работникам не только данной организации, но и других судить о реальном положении дел в указанной организации, знать ее имущественно-финансовое положение и тенденции дальнейшего развития.

Определенный интерес представляют трактовки бухгалтерских балансов, даваемые некоторыми зарубежными авторами. В последнее время появились переводы работ, в том числе и с английского, в которых достаточно подробно рассматриваются вопросы определения баланса, его строение, использование информации бухгалтерского баланса для расчета некоторых показателей, коэффициентов и др.

* Экономическое содержание статей баланса подробно рассматривается в гл. 8.

В книге профессора школы бизнеса Гарвардского университета Роберта Н. Антони "Основы бухгалтерского учета" даются основные понятия, относящиеся к бухгалтерскому балансу*.

Баланс содержит информацию о финансовом положении предприятия на данный момент времени. Он имеет две стороны: левая — показывает средства, а правая — обязательства и капитал.

Средствами предприятия являются его ресурсы, имеющие стоимостное выражение (денежные средства, оборудование и т. д.). Баланс показывает размер средств предприятия на определенную дату. Хотя работники предприятия (компании) являются наиболее ценным ресурсом предприятия, тем не менее они не являются ресурсом, подлежащим бухгалтерскому учету.

Правая сторона баланса содержит источники формирования средств предприятия, которые делятся на два основных типа: обязательства и собственный капитал.

Обязательства представляют собой внешние источники ресурсов предприятия. Такие источники обычно называют "займодателями", поскольку они предоставляют предприятию заем. В частности, к ним относятся поставщики, которые предоставляют предприятию кредит (кредиторы). Кредиторы имеют право платежного иска в отношении средств предприятия в сумме, равной долговым обязательствам предприятия по отношению к кредиторам. Поскольку предприятие использует свои средства для расчетов по искам, тем самым иски должны обеспечиваться средствами предприятия.

Другой источник формирования средств предприятия называется капиталом. Инвесторы, предоставляющие компании ресурсы в форме капитала, получают взамен обычные акции. Общая сумма капитала, предоставленного инвесторами, называется акционерным капиталом.

Источником капитала предприятия является также его прибыль. Ее часть, которая не идет на погашение обязательств инвесторам, остается в распоряжении предприятия и называется нераспределенной прибылью.

Следовательно, у предприятия существуют два источника капитала: средства, полученные от инвесторов, которые составляют акционерный капитал;

средства, остающиеся как часть прибыли, которые представляют собой нераспределенную прибыль.

Если предприятие не платит по своим долгам кредиторам, то кредиторы могут взыскать долги через суд. В отличие от кредиторов инвесторы обладают только правом остаточного иска, т. е. если предприятие прекращает свое существование, то инвесторам достается то, что остается после платежей по обязательствам предприятия. Это означает, что иск по обязательствам имеет большую силу, чем иск по средствам.

* Антони Роберт Н. Основы бухгалтерского учета: Пер. с англ. — М.: СП "Триана НТТ", 1992.

Таким образом, правая сторона баланса содержит в себе информацию о двух типах платежных исков:

- 1) исках кредиторов, являющихся обязательствами;
- 2) остаточных исках инвесторов, которые являются капиталом.

Следовательно, правая сторона бухгалтерского баланса рассматривается с двух точек зрения:

как ресурсы, предоставленные предприятию кредиторами и инвесторами;

как иски кредиторов и инвесторов в отношении средств предприятия. Всегда действует равенство: средства = обязательства + капитал.

Такое равенство называется балансовым уравнением. Оно не содержит в себе информацию о финансовом положении предприятия, но должно всегда соблюдаться, если только не допущена бухгалтерская ошибка.

Этот принцип называется принципом двусторонности. Очевидно, что двумя сторонами данного равенства являются средства и обязательства плюс капитал. Эти две стороны всегда равны между собой.

Принцип двусторонности является первым из фундаментальных принципов бухгалтерского учета. Он может быть сформулирован в виде уравнения, связывающего между собой три понятия: средства, обязательства и капитал.

Балансовое уравнение является основой бухгалтерского учета. Его также можно представить в форме, отражающей остаточный принцип в отношении капитала: средства — обязательства = капитал.

Вторым важнейшим принципом, который действует при рассмотрении бухгалтерского баланса, является принцип денежного измерения. Факты, приводимые в бухгалтерских балансах, имеют денежную размерность.

При составлении бухгалтерского баланса организации важное значение имеет оценка запасов материальных ресурсов. Как уже отмечалось, запасы принято оценивать в балансе по фактической (покупной) стоимости их приобретения.

Согласно Международным стандартам учета и исходя из обобщения зарубежной и отечественной практики, а также руководствуясь действующим Положением и изменениями в Российской Федерации рекомендовано применять три метода оценки запасов материальных ресурсов при списании их в производство: метод средней себестоимости, метод ФИФО, метод ЛИФО, которые позволяют отразить последствия инфляции в оборотных средствах организации. Каждый из применяемых методов оценки является важным элементом учетной политики, влияет на формирование финансовых результатов. Выбранный метод оценки материальных ресурсов как элемент учетной политики сообщается налоговой инспекции по месту нахождения организации.

Наиболее распространена в международной практике учета оценка по методам ФИФО и ЛИФО.

Метод ФИФО (first-in-first-out) – это оценка материальных ресурсов по их первоначальной стоимости. Применяется такое правило: "первая партия на приход – первая в расход". Это означает, что расход материальных ресурсов оценивается по стоимости их приобретения в определенной последовательности: сначала списываются в расход материалы по цене первой закупленной партии, затем – второй, третьей и так в порядке очередности до исчерпания общего количества расходуемого материала.

Метод ЛИФО (last-in-first-out) – это оценка материальных ресурсов по восстановительной стоимости, при этом используется следующее правило: "последняя партия на приход – первая в расход". Материальные ресурсы, выданные со склада, оцениваются по стоимости последнего приобретения, затем – предыдущего и т. д. в порядке очередности.

Механизм оценки материальных ресурсов по методам ФИФО и ЛИФО рассмотрим на примере материала, израсходованного на производство, и оценки конечного остатка материалов (табл. 2).

Таблица 2

Механизм оценки материальных ресурсов по методам ФИФО и ЛИФО

Показатель	Количество единиц	Цена за единицу руб.	Сумма руб.
Остаток на 1 сентября	12	10	120
Поступило в I декаде	25	10	250
Поступило во II декаде	15	9	135
Поступило в III декаде	30	8	240
Итого поступило за сентябрь	70	–	625
Расход за месяц	60	–	–
в оценке по методу ФИФО	–	–	569
в оценке по методу ЛИФО	–	–	625
Остаток на 1 октября			
в оценке по методу ФИФО	22	8	176
в оценке по методу ЛИФО	22	10	220

Последовательность расчетов такова:

по методу ФИФО

Как следует из табл. 2, израсходовано 60 ед., из них: 37 ед. (12 + 25) были оценены по 10 руб. на сумму 370 руб.; остальные 23 ед. (60 ед. - 37 ед.) оценены так: 15 ед. по 9 руб. на сумму 135 руб. и 8 ед. по 8 руб. на сумму 64 руб.

Таким образом, 60 ед. израсходованного за месяц материала оценивались на сумму 569 руб. (370 + 135 + 64).

по методу ЛИФО

Вначале 30 ед. оценивают по 8 руб. на сумму 240 руб.

Остальные 30 ед. оценим так: 15 ед. по 9 руб. на сумму 135 руб. и 15 ед. по 10 руб. на сумму 150 руб.

Общая стоимость израсходованного материала составляет 525 руб. (240 руб. + 135 руб. + 150 руб.).

Стоимость остатка материалов по методу ФИФО составляет 176 руб., по методу ЛИФО - 220 руб.

Таким образом, стоимость израсходованных материальных ресурсов и стоимость остатка, исчисленные разными методами, значительно отличаются, что связано с последовательностью отнесения покупных цен на разные партии материала.

Применение методов оценки материальных ресурсов ФИФО и ЛИФО требует организации аналитического учета материальных ресурсов не только по видам материалов, но и по партиям поступления, если закупочные цены по ним меняются.

Однако расчеты можно производить и без партионного учета, если использовать балансовый прием оценки израсходованного материала.

$$P = H + П - K,$$

где P - расход материала;

H и K - соответственно остатки материалов на начало и конец периода;

П - поступление материала.

По методу ФИФО остаток определен в размере 176 руб. (8 · 22), тогда расход материала определится так:
120 руб. + 625 руб. - 176 руб. = 569 руб.

Полученный результат в сумме 569 руб. соответствует сумме израсходованных материалов, подсчитанных прямым путем по методу ФИФО.

Если использовать метод ЛИФО, то остаток материалов равен:

$$10 \text{ руб.} \cdot 22 = 220 \text{ руб.}$$

Тогда расход материалов определяется так:

$120 \text{ руб.} + 625 \text{ руб.} - 220 \text{ руб.} = 525 \text{ руб.}$, что соответствует оценке израсходованного материала, полученной в результате прямого расчета по методу ЛИФО.

Как предусмотрено Международными бухгалтерскими стандартами, в конце отчетного года в отчетном бухгалтерском балансе происходит переоценка материальных запасов, исходя из текущих рыночных цен, при условии, что рыночные цены ниже оценки материальных запасов, зафиксированной по данным текущего бухгалтерского учета. В противном случае материальные запасы не переоцениваются и в отчетном бухгалтерском балансе отражаются по данным записей в бухгалтерском учете.

Процедура ежегодной переоценки материальных запасов предусматривает обязанность руководства, администрации предприятия определить на отчетную дату рыночные цены в соответствии с текущей конъюнктурой рынка на каждый вид материала. С этой целью должны быть использованы таблицы, ведомости публикуемых рыночных цен на материальные ресурсы.

Следует отметить, что если рыночные цены ниже стоимости материалов по данным бухгалтерского учета, то возникают потери, так как разность в оценках относится на уменьшение прибыли.

3.3

ТИПЫ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

Каждая хозяйственная операция, происходящая в организации, изменяет или размер имущества, или величину источников его формирования, или одновременно и величину имущества, и его источники формирования. При этом изменения могут быть как в сторону увеличения, так и уменьшения, валюта баланса также изменяется.

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

Операции первого типа изменяют состав имущества, т. е. затрагивают только актив баланса. В этом случае валюта баланса не изменяется.

Например, получены в кассу организации с расчетного счета в банке 5 тыс. руб. Данная операция затрагивает две статьи баланса: "Касса" и "Расчетный счет", которые характеризуют размещение средств и находятся во II разделе актива баланса. Выполнение этой хозяйственной операции означает, что по статье "Касса" средства увеличились на +5 тыс. руб., а по статье "Расчетный счет" — уменьшились на -5 тыс. руб., т. е. произошло перемещение средств внутри актива баланса и в целом валюта баланса не изменилась.

Если обозначим итог актива баланса "А", итог пассива баланса — "П", изменения, происходящие в бухгалтерском балансе под влиянием хозяйственной операции, — "И" и цифровыми индексами соответствующий тип операций (т. е. 1, 2, 3, 4), то влияние хозяйственных операций первого типа можно выразить в виде следующей формулы:

$$\Sigma A + I_1 - I_1 = \Sigma П, \text{ т. е. } \Sigma A + 5 - 5 = \Sigma П.$$

Операции второго типа изменяют источники формирования имущества организации, т. е. затрагивают только пассив баланса. В этом случае валюта баланса не изменяется.

Например, часть прибыли отчетного года использована для создания фондов специального назначения в сумме 100 тыс. руб. Данная хозяйственная операция затрагивает такие статьи пассива баланса: "Нераспределенная прибыль отчетного года" и "Фонды накопления", которые характеризуют источники формирования имущества организации, находятся в IV разделе пассива баланса "Капитал и резервы". Выполнение этой хозяйственной операции означает, что по статье "Нераспределенная прибыль отчетного года" сумма на 100 тыс. руб. уменьшилась, а по статье "Фонды накопления" — на 100 тыс. руб. увеличилась, т. е. произошло перемещение сумм внутри пассива баланса и в целом валюта баланса не изменилась.

Используя предыдущие обозначения, влияние хозяйственной операции второго типа можно записать в виде следующей формулы:

$$\Sigma A = \Sigma П + I_2 - I_2, \text{ т. е. } \Sigma П + 100 - 100 = \Sigma A.$$

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

Например, на валютный счет организации зачислена краткосрочная ссуда банка в размере 200 тыс. руб.

Данная хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: "Валютные счета", который находится во II разделе актива баланса "Оборотные активы", и "Краткосрочные кредиты банков"; данная статья показывается в VI разделе пассива баланса "Краткосрочные пассивы".

Выполнение этой хозяйственной операции вызывает увеличение статьи "Валютные счета" на сумму +200 тыс. руб. и одновременно увеличение задолженности организации по полученной в банке краткосрочной ссуде, т. е. статья "Краткосрочные кредиты банков" также увеличилась на сумму +200 тыс. руб.

Валюта баланса и по активу, и по пассиву увеличилась на + 200 тыс. руб.

Влияние хозяйственной операции третьего типа на бухгалтерский баланс можно записать в виде следующей формулы:

$$\Sigma A + I_3 = \Sigma П + I_3, \text{ т. е. } \Sigma A + 200 = \Sigma П + 200.$$

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

Например, выдана из кассы заработная плата работникам организации в сумме 5 тыс. руб.

Данная хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: "Касса", которая находится во II разделе актива баланса "Оборотные активы", и "Кредиторская задолженность по оплате труда", которая показывается в VI разделе пассива баланса "Краткосрочные пассивы".

Выполнение этой хозяйственной операции означает, что по статье "Касса" сумма уменьшилась на - 5 тыс. руб., но одновременно уменьшилась сумма и по статье "Кредиторская задолженность по оплате труда" на - 5 тыс. руб., так как при выдаче заработной платы задолженность организации работникам уменьшается. Валюта баланса и по активу, и по пассиву уменьшилась на - 5 тыс. руб.

Влияние хозяйственной операции четвертого типа на бухгалтерский баланс можно выразить в виде следующей формулы:

$$\Sigma A - I_4 = \Sigma П - I_4, \text{ т. е. } \Sigma A - 5 = \Sigma П - 5.$$

Как видно из приведенных формул, равенство валюты актива и пассива баланса при влиянии любого типа хозяйственной операции сохраняется.

Эти формулы имеют большое значение не только для отражения влияния различных видов хозяйственных операций на бухгалтерский баланс, но и на организацию бухгалтерского учета и анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия, оценку его финансово-имущественного состояния в условиях использования различных средств вычислительной техники.

При этом следует иметь в виду, что как актив, так и пассив баланса представляют собой сумму всех составляющих их статей, каждая из которых имеет соответствующий код, исходя из типовой утвержденной отчетности, а каждая из статей в зависимости от ее экономического содержания и поставленной цели может быть представлена в виде математической формулы.

Так, во II разделе актива баланса "Оборотные активы" отражается статья "Запасы", которая, в частности, включает стоимость материалов, учитываемых в ее составе.

Если остатки материалов в денежной форме обозначим O_M , остатки отдельных видов материалов, выраженные в натуральных измерителях, — q , а цены соответствующих материалов, по которым их остатки учитываются на предприятии, — p , количество единиц того или иного вида материала — от 1, 2, 3, ..., n , то величина запасов по материалам может быть представлена в виде следующей формулы:

$$O_M = \sum_1^n qp.$$

При помощи математических формул могут быть выражены любые количественные и стоимостные изменения, происходящие в бухгалтерском балансе организации в результате проведения соответствующих хозяйственных операций.

Задание № 1

по определению типа хозяйственной операции и ее влияния на величину имущества и источников его формирования

1. Укажите тип хозяйственной операции, если в ней участвуют два объекта учета (два счета), затрагивающие две статьи бухгалтерского баланса:

"Расчетные счета" 5 тыс. руб.

"Краткосрочные кредиты банков" 5 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Расчетные счета" уменьшилась.

2. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Запасы" ("Материалы") 1 тыс. руб.

"Затраты в незавершенном производстве" 1 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Запасы" ("Материалы") уменьшилась.

3. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Расчетные счета" 3 тыс. руб.

"Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
(кредиторская задолженность) 3 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Расчетные счета" уменьшилась.

4. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Готовая продукция" 7 тыс. руб.

"Затраты в незавершенном производстве" 7 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Готовая продукция" увеличилась.

5. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Расчетные счета" 5 тыс. руб.

"Краткосрочные кредиты банков" 5 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Расчетные счета" увеличилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

6. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Запасы" ("Материалы") 10 тыс. руб.

"Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
(кредиторская задолженность) 10 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Запасы" увеличилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

7. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Касса" 6 тыс. руб.

"Кредиторская задолженность по оплате труда" 6 тыс. руб.

при этом сумма по статье "Кредиторская задолженность по оплате труда" уменьшилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

8. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Расчеты с дебиторами за товары, работы
и услуги" 15 тыс. руб.

"Готовая продукция" 15 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Расчеты с дебиторами за товары, работы и услуги" увеличилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

9. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Валютные счета" 2 тыс. руб.

"Готовая продукция" 2 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Валютные счета" увеличилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

10. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Нематериальные активы" 1 тыс. руб.

"Уставный капитал" 1 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Уставный капитал" увеличилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

11. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
(кредиторская задолженность) 2 тыс. руб.

"Нематериальные активы" 2 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Нематериальные активы" увеличилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

12. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи баланса:

"Затраты в незавершенном производстве" 6 тыс. руб.

"Расчеты с кредиторами по социальному
страхованию и обеспечению" 6 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Расчеты с кредиторами по социальному страхованию и обеспечению" увеличилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

13. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Касса" 1 тыс. руб.

"Дебиторская задолженность учредителей" 1 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Касса" увеличилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

14. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Кредиторская задолженность перед бюджетом" 3 тыс. руб.

"Расчетные счета" 3 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Расчетные счета" уменьшилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

15. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи баланса:

"Дебиторская задолженность учредителей" 2 тыс. руб.

"Фонды накопления" 2 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Фонды накопления" увеличилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

16. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Нераспределенная прибыль прошлых лет"	15 тыс. руб.
"Уставный капитал"	15 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Уставный капитал" увеличилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

17. Укажите тип хозяйственной операции, если она затрагивает две статьи бухгалтерского баланса:

"Долгосрочные кредиты банков"	50 тыс. руб.
"Уставный капитал"	50 тыс. руб.,

при этом сумма по статье "Уставный капитал" увеличилась.

Как данная операция повлияла на валюту баланса?

Образец ответа

По операции 9 указано, что сумма на валютном счете увеличилась. Статья "Валютные счета" показывается во II разделе "Оборотные активы" актива баланса.

Готовая продукция показывает размещение средств (имущества) и отражается во II разделе "Оборотные активы" также в активе баланса.

Следовательно, в данной операции участвуют статьи баланса, находящиеся в активе баланса, и она затрагивает только средства организации. В результате операции произошло внутреннее перемещение средств, поэтому валюта баланса не изменяется, т. е.

$$\Sigma A + I_2 - I_1 = \Sigma П.$$

Данная операция относится к первому типу.

Задание № 2

"Баланс организации"

Организация имела следующие остатки имущества (средств) и источников его формирования на 1 января 199__ г., тыс. руб.:

Основные средства	1 470
Резервы предстоящих расходов и платежей	70
Расчеты с дебиторами за товары, работы и услуги	850
Нематериальные активы	100
Расчеты с бюджетом (по начисленным налогам)	30
Запасы (материалы)	960

Краткосрочные кредиты банков	1 000
Касса	1
Расчеты с кредиторами за товары, работы и услуги	390
Незавершенное производство	110
Векселя выданные	20
Расчетный счет	130
Расчеты по оплате труда	50
Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	40
Валютный счет	20
Векселя полученные	60
Уставный капитал	1 876
Готовая продукция	240
Арендные обязательства	20
Нераспределенная прибыль отчетного года	510
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	15

Требуется составить баланс организации на 1 января 199__ г. по установленной форме.

При составлении баланса по каждой статье актива и пассива обозначать принадлежность ее к соответствующему разделу.

Например, по статье "Основные средства" отражается имущество организации, поэтому она показывается в активе баланса. Эта статья находится в I разделе актива баланса, который называется "Внеоборотные активы".

Статья "Краткосрочные кредиты банков" характеризует источники формирования имущества организации, поэтому отражается в пассиве баланса. Она показывается в VI разделе пассива баланса, который называется "Краткосрочные пассивы".

3.4

ПРИМЕНЕНИЕ ВЫЧИСЛИТЕЛЬНОЙ ТЕХНИКИ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Функционирование системы бухгалтерского учета в организации связано с созданием и обработкой больших объемов информации.

В условиях применения ЭВМ, автоматизированных рабочих мест экономиста, бухгалтера, аналитика появляется возможность быстрой обработки первичной информации (первичной документа-

ции и др.), получения с применением средств вычислительной техники итоговых данных по счетам аналитического и синтетического учета, сопоставления нормативной, плановой, сметной, учетной информации по статьям бухгалтерского баланса, другим формам отчетности. Возможности вычислительной техники позволяют, с одной стороны, проследить движение информационных потоков от хозяйственной операции вплоть до формирования соответствующей статьи бухгалтерского баланса, с другой – детализировать каждую статью бухгалтерского баланса через систему синтетического и аналитического учета вплоть до первичного документа, хозяйственной операции.

Качественно и своевременно составленный бухгалтерский баланс помогает подготавливать и принимать соответствующие управленческие решения, оценивать положение организации в условиях рынка с целью повышения эффективности производства и управления, улучшения качества продукции, труда, организации производства и управления.

В условиях действия автоматизированных систем управления и обработки информации с использованием ЭВМ и других средств вычислительной техники роль бухгалтерского баланса как синтезирующего способа группировки показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций возрастает, так как применение ЭВМ позволяет формировать более качественную информацию и полнее ее использовать.

Для получения бухгалтерского баланса предприятия (организации) используются данные учета, которые формируются в виде определенных функциональных участков, каждый из которых связан с определенным объектом учета (основных средств, материальных запасов, готовой продукции и т. д.), и где обеспечиваются непрерывная регистрация и обработка хозяйственных операций, связанных с этим объектом бухгалтерского учета.

Так как бухгалтерский баланс относится к трудоемким участкам бухгалтерского учета, то составление его с использованием средств вычислительной техники приобретает все возрастающее значение, и это относится как к процессам сбора, измерения, регистрации, обобщения и подготовки информации для формирования статей бухгалтерского баланса, так и непосредственно к процессу его составления.

Форма бухгалтерского баланса представляет собой документ (вид отчетности), который характеризуется такими условно-постоянными данными, как количество разделов актива и пассива, количество строк в разделах, а также количество граф по каждой строке.

Каждая статья бухгалтерского баланса закодирована. Методом математического моделирования получения итоговых показателей по строкам и графам производится построчное и пографное суммирование данных статей бухгалтерского баланса в соответствии с расположением их в памяти ЭВМ.

В качестве примера рассмотрим методику формирования статей бухгалтерского баланса организации на примере такого объекта бухгалтерского учета, как нематериальные активы. Номенклатура нематериальных активов велика, к ним относятся права пользования земельными участками, природными ресурсами, патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты, монопольные права и привилегии (включая лицензии на определенные виды деятельности), организационные расходы, торговые марки, товарные знаки и т. п. Поэтому в процессе производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организации приходится обрабатывать большие объемы показателей и признаков, характеризующих движение нематериальных активов (безусловно, необходимо учитывать специфику предприятия, его объемы производства и реализации продукции, выполненных работ, оказанных услуг, численность работников организации и др.).

Использование вычислительной техники для составления бухгалтерского баланса предполагает применение пакетов прикладных программ (ППП) по учету нематериальных активов.

Для заполнения статьи баланса "Нематериальные активы" по остаточной стоимости необходимо иметь информацию о первоначальной стоимости нематериальных активов, которая отражается на счете 04 "Нематериальные активы", и их амортизации, которая показывается на счете 05 "Амортизация нематериальных активов".

Согласно ныне действующей форме бухгалтерского баланса статьи, относящиеся к учету нематериальных активов, имеют такие коды: "Нематериальные активы" — 110, организационные расходы — 111, патенты, лицензии, товарные знаки и т. д. — 112.

Следовательно, составление бухгалтерского баланса в условиях автоматизации состоит в увязке закодированных соответствующим образом статей баланса и синтетических счетов согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности. Данная взаимосвязь обеспечивается предварительно составленной таблицей, которая находится в памяти ЭВМ и предполагает соответствие счетов бухгалтерского учета определенной статье бухгалтерского баланса.

Рассмотренный нами этап является заключительным. Ему предшествуют автоматизированная обработка всех первичных данных по учету нематериальных активов, составление машинограммы-ведомости по учету в аналитическом разрезе, машинограммы-ведомости синтетического учета, выделение информации, которая необходима для заполнения Главной книги. Все эти этапы связаны с формированием и обработкой информации лишь по одному объекту учета.

При составлении же баланса в целом объем перечисленных выше работ по формированию информации возрастает во много раз, поэтому использование электронно-вычислительных машин и других средств вычислительной техники необходимо.

Вопросы для самоконтроля и собеседования

1. Дайте определение бухгалтерскому балансу.
2. Что отражается в активе баланса?
3. Что отражается в пассиве баланса?
4. Какая взаимосвязь между первым разделом актива и четвертым разделом пассива баланса?
5. Какая взаимосвязь между вторым разделом актива и шестым разделом пассива баланса?
6. Какая взаимосвязь между третьим разделом актива и четвертым разделом пассива баланса?
7. Как используется информация первого раздела актива баланса для подготовки и принятия управленческого решения, ориентированного на сложившуюся рыночную ситуацию?
8. Как используется информация четвертого раздела пассива баланса для подготовки и принятия управленческого решения, ориентированного на сложившуюся рыночную ситуацию?
9. Как используется информация второго раздела актива баланса для подготовки и принятия управленческого решения, ориентированного на сложившуюся рыночную ситуацию?
10. Как используется информация пятого раздела пассива баланса для подготовки и принятия управленческого решения, ориентированного на сложившуюся рыночную ситуацию?
11. Как используется информация третьего раздела актива баланса для подготовки и принятия управленческого решения, ориентированного на сложившуюся рыночную ситуацию?

12. Дайте определение понятию "балансовое обобщение информации".
13. Приведите примеры первого типа хозяйственной операции, влияющей на баланс.
14. Напишите формулу, отражающую влияние первого типа операции на баланс.
15. Приведите примеры второго типа хозяйственной операции, влияющей на баланс.
16. Напишите формулу, отражающую влияние первого типа операции на баланс.
17. Приведите примеры третьего типа хозяйственной операции, влияющей на баланс.
18. Напишите формулу, отражающую влияние третьего типа операции на баланс.
19. Приведите примеры четвертого типа хозяйственной операции, влияющей на баланс.
20. Напишите формулу, отражающую влияние четвертого типа операции на баланс.
21. Что такое средства, имущество предприятия?
22. Дайте определение понятию "акционерный капитал".
23. Дайте определение понятию "обязательства предприятия".
24. Как используются формулы по определению влияния хозяйственных операций на актив и пассив баланса в условиях применения вычислительной техники?

СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

4.1

ПОНЯТИЕ О СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ

На каждом предприятии (организации) ежедневно совершается большое количество хозяйственных операций, которые в конечном итоге отражаются в бухгалтерском балансе. Как уже отмечалось, баланс составляется на 1-е число месяца (квартала, года), поэтому с помощью него нельзя повседневно следить за изменениями, происходящими в составе имущества, обязательств предприятия (организации), источников их формирования. Для текущего учета и контроля используется *система счетов бухгалтерского учета*.

В теории и методологии бухгалтерского учета системе счетов бухгалтерского учета принадлежит особая роль, так как с их применением реализуется проблема двойственного отражения информации, ее накопления и обобщения. Запись по счетам производится с использованием метода двойной записи.

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

По внешнему виду счет представляет собой таблицу, состоящую из двух частей. В начале таблицы дается название счета — наименование объекта учета. Например, счет "Материалы", счет "Уставный капитал", счет "Основное производство" и т. д.

Схема счета имеет такой вид*.

Счет	
(наименование объекта учета)	
Дебет	Кредит

На счетах отражают хозяйственные операции как в количественном, так и в стоимостном выражении.

Левая часть счета называется *дебетом* (сокращенно Д-т), а правая часть — *кредитом* (сокращенно К-т). Следовательно, "дебет" и "кредит" счета соответствуют его сторонам.

Для обозначения остатков на счетах бухгалтерского учета пользуются термином *"сальдо"* (остаток счета). Обычно сальдо на начало проведения операции (на начало отчетного периода) обозначается как S_1 , а остаток на конец проведения операций (на конец отчетного периода) — S_2 .

Для отражения хозяйственных операций на счетах необходимо документальное подтверждение, в качестве которого могут быть бумажные первичные документы, машинные носители, дискеты и т. п., причем любой из них должен иметь юридическую силу.

В соответствии с балансом все счета бухгалтерского учета делятся на *активные* и *пассивные*, исходя из этого имеются две схемы записей на счетах.

Активные — это счета бухгалтерского учета, на которых учитываются различные виды имущества, их наличие, состав, движение. Например, счет "Основные средства", счет "Материалы", счет "Касса", счет "Валютный счет" и т. д. На активных счетах *остатки* (сальдо) только *дебетовые*.

* В книге Роберта Н. Антони "Основы бухгалтерского учета" рекомендована простейшая форма счета как буква "Т", поэтому его называют Т-счет.

Пассивные – это счета бухгалтерского учета, на которых учитываются источники формирования имущества, их наличие, состав, движение, а также обязательства. Например, счет "Уставный капитал", счет "Краткосрочные кредиты банков" и т. п. На пассивных счетах остатки только кредитовые.

Схема записей на активном счете имеет такой вид.

Активный счет

(наименование объекта учета)

Дебет	Кредит
<p>C_1 – остаток на начало проведения операции</p> <p>Увеличение остатка, происходящее в результате хозяйственных операций</p>	<p>Уменьшение остатка, происходящее в результате хозяйственных операций</p>
<p>Оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций)</p> <p>C_2 – остаток на конец проведения операций</p>	<p>Оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций)</p>

Таким образом, по активному счету отражаются:

по дебетовой стороне счета – остатки на начало и конец проведения операций и хозяйственные операции, вызывающие увеличение остатка;

по кредитовой стороне счета – лишь хозяйственные операции, вызывающие уменьшение остатка.

Если обозначим оборот по дебету счета – Об. Д, а оборот по кредиту счета – Об. К, то тогда для определения остатка по активному счету на конец проведения операции можно использовать такую формулу:

$$C_2 = C_1 + \text{Об.Д} - \text{Об.К.} \quad (1)$$

При записях хозяйственных операций в активные счета могут быть только две ситуации.

Ситуация переая: сумма начального остатка и сумма оборота по дебету счета должны быть больше суммы, показываемой по кредиту счета. В этом случае имеется остаток на конец проведения хозяйственных операций, который определяется по вышеприведенной формуле (1).

Ситуация вторая: сумма начального остатка и сумма оборота по дебету счета равны сумме, показываемой по кредиту счета. В этом случае сальдо на конец отчетного периода не будет.

Схема записей на пассивном счете имеет такой вид.

Пассивный счет

(наименование объекта учета)

Дебет	Кредит
Уменьшение остатка, происходящее в результате хозяйственных операций	С ₁ – остаток на начало проведения операции Увеличение остатка, происходящее в результате хозяйственных операций
Оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций)	Оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций) С ₂ – остаток на конец проведения операций

Таким образом, по пассивному счету, на котором учитываются источники формирования имущества, отражаются:

по кредитовой стороне счета – остатки на начало и конец проведения операций и хозяйственные операции, вызывающие увеличение остатков;

по дебетовой стороне счета показываются лишь хозяйственные операции, вызывающие уменьшение остатков.

Используя ранее приведенные обозначения, для определения остатка по пассивному счету на конец отчетного периода составим такую формулу:

$$C_2 = C_1 + \text{Об.К.} - \text{Об.Д.} \quad (2)$$

При записях хозяйственных операций в пассивные счета могут быть только две ситуации.

Ситуация первая: сумма начального остатка и сумма оборота по кредиту счета должны быть больше суммы, показываемой по дебету счета. В этом случае имеем остаток на конец проведения хозяйственных операций, который определяется по вышеприведенной формуле (2).

Ситуация вторая: сумма начального остатка и сумма оборота по кредиту счета равны сумме, показываемой по дебету счета. В этом случае сальдо на конец отчетного периода не будет.

Остатки по активным счетам, на которых отражается имущество организации, и по пассивным счетам, на которых показываются источники формирования этого имущества, затем увязываются и соответственно отражаются в активе и пассиве баланса.

Но бывают также и активно-пассивные счета, которые имеют признаки как активных, так и пассивных счетов. В таких счетах остаток может быть и дебетовым, и кредитовым или одновременно дебетовым и кредитовым (развернутое сальдо).

Например, по счету "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" дебетовое сальдо показывает сумму дебиторской задолженности и отражается в активе баланса. Кредитовое сальдо по этому счету показывает сумму кредиторской задолженности и отражается в пассиве баланса.

Развернутое сальдо в активно-пассивных счетах в обычном порядке определить невозможно, для этого необходимы данные аналитического учета. Аналитический учет дает информацию о состоянии расчетов с каждым дебитором (например, с покупателем) и с каждым кредитором (например, поставщиком материалов, отгруженных в долг), т. е. выводится сальдо по каждому покупателю и поставщику отдельно, а затем подсчитывается общая сумма дебиторской и кредиторской задолженности.

Каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета *всегда* (методом двойной записи): по *дебету одного и кредиту другого счета*. Для объяснения метода двойной записи приведем следующие примеры (см. табл. 3).

Исходя из содержания хозяйственных операций, приведенных в табл. 3, необходимо открыть соответствующие счета бухгалтерского учета, записать в них начальные остатки, хозяйственные операции с использованием метода двойной записи, определить обороты по дебету и кредиту каждого счета и вывести остатки на конец хозяйственных операций.

Следует иметь в виду, что в каждом бухгалтерском счете хозяйственные операции отражаются систематически в последовательности их совершения, т. е. в хронологическом порядке.

Взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета называется *корреспонденцией счетов*. Она выражается записью данных хозяйственной операции по дебету одного и кредиту другого счета.

Данные табл. 3 показывают, что необходимо открыть следующие счета бухгалтерского учета (см. с 55, 56).

Прежде чем составить корреспонденцию счетов по каждой хозяйственной операции и отразить ее методом двойной записи на счетах бухгалтерского учета, необходимо выполнить следующие четыре этапа, которые рассмотрим на примере первой операции: приобретены за наличные материалы у поставщика на сумму 100 тыс. руб.

Перечень хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Наименование счета по	
			дебету	кредиту
1	2	3	4	5
1	Приобретены за наличные материалы	100	Материалы	Касса
2	Получены от поставщика материалы, платеж за которые еще не произведен	500	Материалы	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
3	Получено в кассу предприятия с расчетного счета в банке	400	Касса	Расчетный счет
4	Отпущены со склада материалы в основное производство	400	Основное производство	Материалы
5	Выпущена из производства готовая продукция	800	Готовая продукция	Основное производство
6	Начислена заработная плата рабочим основного производства	280	Основное производство	Расчеты с персоналом по оплате труда
7	Выдана из кассы заработная плата рабочим основного производства	280	Расчеты с персоналом по оплате труда	Касса

Первый этап. Согласно содержанию первой хозяйственной операции определяем, какие объекты учета в ней участвуют и какие счета затрагиваются. Это счет "Материалы" и счет "Касса".

Второй этап. Устанавливается, как эти объекты учета связаны с балансом предприятия, т. е. что они характеризуют: имущество (актив баланса) или источники формирования этого имущества (пассив баланса).

Выясняем, что остатки по этим счетам отражаются в активе баланса. "Материалы" указываются в составе производственных запасов, раздел II актива баланса, а "Касса" – в составе денежных средств, также в разделе II актива баланса.

Счет "Материалы"

(счет активный)

Дебет		Кредит	
C ₁	200	4) Д-т. сч. "Основное производство"	400
1) К-т сч. "Касса"	100		
2) К-т сч. "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	500		
Итого оборот по дебету счета	600	Итого оборот по кредиту счета	400
C ₂	400		

Счет "Касса"

(счет активный)

Дебет		Кредит	
C ₁	1	1) Д-т сч. "Материалы"	100
3) К-т сч. "Расчетный счет"	400	7) Д-т сч. "Расчеты с персоналом по оплате труда"	280
Итого оборот по дебету счета	400	Итого оборот по кредиту счета	380
C ₂	21		

Счет "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

(счет пассивный)

Дебет		Кредит	
		C ₁	60
		2) Д-т сч. "Материалы"	500
Итого оборот по дебету счета –		Итого оборот по кредиту счета	500
		C ₂	560

Счет "Расчетный счет"

(счет активный)

Дебет			Кредит
C ₁	850	3) Д-т сч. "Касса"	400
Итого оборот по дебету счета	—	Итого оборот по кредиту	—
C ₂	450	счета	400

Счет "Основное производство"

(счет активный)

Дебет			Кредит
C ₁	460	5) Д-т сч. "Готовая продукция"	800
4) К-т сч. "Материалы"	400		
6) К-т сч. "Расчеты с персоналом по оплате труда"	280		
Итого оборот по дебету	—	Итого оборот по кредиту	—
счета	680	счета	800
C ₂	340		

Счет "Готовая продукция"

(счет активный)

Дебет			Кредит
C ₁	30		
5) К-т сч. "Основное производство"	800		
Итого оборот по дебету счета	800	Итого оборот по кредиту	—
C ₂	830	счета	—

Счет "Расчеты с персоналом по оплате труда"

(счет пассивный)

Дебет			Кредит
		C ₁	15
		6) Д-т сч. "Основное производство"	280
7) К-т сч. "Касса"	280		
Итого оборот по дебету	—	Итого оборот по кредиту	—
счета	280	счета	280
		C ₂	15

Третий этап. Необходимо определить, как данная хозяйственная операция повлияла на валюту баланса: увеличила, уменьшила или оставила без изменения. Об этом свидетельствует тип хозяйственной операции. Так как данная операция затрагивает только имущество организации, т. е. актив баланса, то она относится к первому типу хозяйственных операций, в результате осуществления которых валюта баланса не изменяется.

Четвертый этап. Исходя из схем записей на активном и пассивном счетах необходимо установить, какой из двух счетов бухгалтерского учета по данной хозяйственной операции дебетуется, а какой кредитруется. В результате приобретения материалов на активном счете "Материалы" произошло увеличение сумм, поэтому счет "Материалы" дебетуется, а в кассе стало меньше наличных, поэтому по счету "Касса" эта сумма отражается по кредиту. В целом запись имеет вид:

Д-т сч. "Материалы", К-т сч. "Касса" – 100 тыс. руб.

Все четыре этапа выполняются по каждой хозяйственной операции.

Следует отметить, что составление корреспонденций счетов рассматривается на примерах простейших хозяйственных операций, которые носят типичный и массовый характер. Их содержание предполагает, что хозяйственная операция затрагивает дебет одного и кредит другого счета, т. е. в ней участвуют только два счета.

Однако практика показывает, что в финансово-хозяйственной деятельности имеют место такие операции, которые отражаются по дебету одного и по кредиту нескольких счетов, а также по кредиту одного счета и по дебету нескольких счетов (сложные корреспонденции).

Например, начислена заработная плата в сумме 1 тыс. руб., в том числе рабочим основного производства – 400 тыс. руб.; рабочим вспомогательных производств (ремонтным рабочим, рабочим энергоцехов, инструментальных цехов и др.) – 250 тыс. руб.; персоналу цехов – 250 тыс. руб. и персоналу аппарата управления предприятия – 100 тыс. руб.

Приведенная хозяйственная операция будет отражена:
по дебету счетов

"Основное производство" – 400 тыс. руб.

"Вспомогательные производства" – 250 " "

"Общепроизводственные расходы" – 250 " "

"Общехозяйственные расходы" – 100 " "

и кредиту счета

"Расчеты с персоналом по оплате труда" – 1000 " "

ОБОСНОВАНИЕ МЕТОДА ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ, ЕЕ КОНТРОЛЬНОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ЗНАЧЕНИЕ

Каждая хозяйственная операция, исходя из ее экономического содержания, обязательно затрагивает два объекта учета, и два счета, так как она имеет двойственный характер. В самом деле, если организация приобретает материалы, то, с одной стороны, увеличиваются материалы, а с другой – уменьшаются средства, за счет которых они приобретены, т. е. обязательно указывается, за счет каких источников они поступили: куплены за наличные или на их приобретение был использован кредит, или образовалась задолженность поставщикам.

Двойственное отражение хозяйственной операции заключается в том, что она должна быть записана по дебету одного и кредиту другого счета в одинаковой сумме. Следовательно, при составлении корреспонденции счетов с использованием метода двойной записи обязательно участвуют три составляющие: содержание хозяйственной операции (ее описание); дебетуемый счет; кредитуемый счет. В отечественной практике и теории сложились две школы, дающие обоснование методу двойной записи: экономический* подход и оперативно-балансовый.

Мы считаем, что наиболее полное научное обоснование методу двойной записи дает оперативно-балансовый подход.

Согласно этому подходу сущность двойной записи объясняется строением баланса организации, в котором с двух позиций рассматривается его имущество: по составу и размещению (актив баланса); по источникам формирования этого имущества (пассив баланса). Поэтому итоги статей актива и пассива баланса всегда равны. Каждая хозяйственная операция вследствие этого затрагивает две статьи баланса, что характеризуется влиянием на баланс четырех типов операций, которые изменяют или только имущество организации (актив баланса), или только источники формирования этого имущества (пассив баланса), или одновременно и имущество, и его источники образования (актив и пассив баланса).

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

* Более подробно см.: Палкин В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1988. – С. 101 – 102.

Развитие таких научных дисциплин, как кибернетика и информатика, позволило установить, что двойная запись является методическим приемом, имеющим всеобщий характер. Двойной записью реализуется кибернетический подход к организации информации, основанный на понятии "система", состоящий из отдельных элементов, соединенных между собой двусторонними связями. Этот подход применяется при построении матричных моделей, сетевых графиков.

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

Одним из способов обобщения данных бухгалтерских счетов в балансе организации является составление оборотной ведомости.

Оборотная ведомость позволяет обобщить учетную информацию, отражаемую на счетах бухгалтерского учета. Она составляется в конце месяца на основании данных счетов об остатках (сальдо) на начало и конец месяца и оборотах по дебету и кредиту счетов за месяц.

В оборотную ведомость записываются все используемые в организации счета, при этом на каждый счет отводится одна строка. В ведомости имеются три пары колонок, в которых по каждому счету показываются начальные сальдо, обороты по дебету и кредиту счета и конечное сальдо. При правильной организации бухгалтерского учета обязательно должно быть попарное равенство итогов в колонках, т. е. итог дебетовых начальных сальдо должен равняться итогу кредитовых начальных сальдо; итог дебетовых оборотов по счету — итогу кредитовых оборотов; итог дебетовых конечных сальдо — итогу кредитовых конечных сальдо.

Такое равенство имеет следующее обоснование: равенство итогов сальдо по дебету и кредиту счетов на начало и конец месяца подтверждается строением бухгалтерского баланса, так как итог дебетовых сальдо по счетам показывает сумму имущества организации, а итог кредитовых сальдо — сумму источников образования этого имущества.

Равенство итогов дебетовых и кредитовых оборотов по всем счетам вытекает из сущности метода двойной записи, при которой каждая хозяйственная операция отражается дважды по дебету одного счета и кредиту другого в одинаковых суммах.

Кроме того, разные между собой итоги дебетовых и кредитовых оборотов по счетам в оборотной ведомости должны быть также равны итогу в журнале регистрации хозяйственных операций. Это равенство объясняется тем, что сумма каждой хозяйствен-

ной операции находит отражение как в журнале регистрации хозяйственных операций, так и в счетах бухгалтерского учета по дебету и кредиту.

Попарное равенство итогов оборотной ведомости по счетам имеет большое контрольное значение, ибо отсутствие указанного равенства свидетельствует о наличии ошибок в учетных записях, которые необходимо выявить и исправить.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета имеет существенное значение и для оценки общего состояния имущества и источников его образования за отчетный месяц.

Информация оборотной ведомости по счетам синтетического учета об остатках используется при составлении бухгалтерского баланса организации.

Известна также так называемая шахматная оборотная ведомость по счетам синтетического учета, которая составляется по шахматной форме. В отличие от приведенной выше оборотной ведомости она включает корреспонденцию счетов и является более сложной и громоздкой по строению.

В табл. 4 приведена оборотная ведомость по синтетическим счетам, указанным в табл. 3.

Таблица 4
Оборотная ведомость по синтетическим счетам

№ п/п	Наименование счета	Сальдо на начало проведения операций						Оборот				Сальдо на конец проведения операций	
		дебет		кредит		дебет		кредит		дебет		кредит	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит		
1	Материалы	200	—	800	400	400	—						
2	Готовая продукция	30	—	800	—	830	—						
3	Основное производство	460	—	680	800	340	—						
4	Касса	1	—	400	380	21	—						
5	Расчетный счет	850	—	—	400	450	—						
6	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	—	80	—	500	—	560						
7	Расчеты с персоналом по оплате труда	—	15	280	280	—	15						
8	Другие счета	—	1 466	—	—	—	1 466						
Итого		1 541	1 541	2 760	2 760	2 041	2 041						

В эту оборотную ведомость вносятся остатки на начало и конец проведения операций по каждому счету, итоги дебетовых и кредитовых оборотов.

Как следует из данных табл. 4, итоги остатков на начало и конец проведения операций по дебету и кредиту счетов равны между собой, что вытекает из равенства актива и пассива баланса. Итоги оборотов по дебету и кредиту счетов также равны, что вытекает из метода двойной записи, согласно которому хозяйственные операции одновременно отражаются по дебету одного и кредиту другого счета в одинаковых суммах.

4.3

СЧЕТА СИНТЕТИЧЕСКОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА

Счета бухгалтерского учета бывают синтетическими и аналитическими.

На синтетических счетах бухгалтерского учета отражаются данные экономических группировок имущества организации, источников его формирования и хозяйственные операции в обобщенном виде в денежном выражении. К таким счетам, например, относятся счета "Основные средства", "Материалы", "Расчеты с персоналом по оплате труда", "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и т. п.

Однако для управления финансово-хозяйственной деятельностью организации, оценки ее места в рыночной экономике, состояния расчетов с конкурентами организации недостаточно располагать лишь общими показателями, необходимо иметь детализированные данные по каждому поставщику материалов, каждому покупателю, по видам вырабатываемой продукции, по каждому работнику организации и т. д. Поэтому в развитии экономических группировок синтетических счетов открываются аналитические счета – детализированные счета, учет на которых осуществляется как в денежном, так и в натуральном измерении. Примерами аналитических счетов могут быть: счет Цемент № 400, счет П. И. Краснова (менеджера) и т. п.

Субсчета являются промежуточной группировкой аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета.

Синтетические счета являются счетами I порядка, субсчета – счетами II порядка, аналитические счета могут быть III, IV, V и т. д. порядка в зависимости от поставленной цели, связанной с подго-

товкой, обоснованием и принятием соответствующих управленческих решений или выяснением положения организации на рынке, конкурентоспособности вырабатываемой и реализуемой ею продукции и т. д.

Аналитические и синтетические счета бухгалтерского учета взаимосвязаны, так как на аналитических счетах отражаются те же виды имущества и источники их формирования, хозяйственные операции, что и на синтетических счетах, но по более дробным экономическим группировкам. Это означает, что общие итоговые данные аналитических счетов должны быть равны итоговым данным соответствующего синтетического счета.

Например, к синтетическому счету "Материалы" могут быть открыты такие субсчета, как "Сырье и материалы", "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали", "Топливо", "Тара и тарные материалы", "Запасные части", "Прочие материалы" и т. п. Эти счета относятся к счетам II порядка. Каждый из перечисленных субсчетов может детализоваться по аналитическим счетам. Так, субсчет "Сырье и материалы" детализируется на такие счета, как "Основные материалы", "Вспомогательные материалы" и т. п. Это аналитические счета III порядка.

Далее детализируются данные, отражаемые на аналитическом счете "Основные материалы", в его развитие открываются аналитические счета: "Черные металлы", "Цветные металлы", "Лесоматериалы", "Химикаты" и т. п. Это аналитические счета IV порядка.

Затем детализируются данные, например, счета "Цветные металлы" и открываются счета "Медь", "Олово", "Цинк" и т. п. Это аналитические счета V порядка. Можно продолжить при необходимости эту детализацию до характеристики каждого вида металла, поставщика, от которого он поступает, вида продукции, на который он расходуется, и т. д. Взаимосвязи между синтетическим счетом "Материалы" и аналитическими счетами, приведенными на схеме (с. 63), можно представить в виде экономико-математических формул на примере остатков на начало периода (C_n).

Имеем:

$$\begin{aligned} (C_n^1 + C_n^2) \text{ V порядка} &= C_n^4 \text{ IV порядка;} \\ (C_n^1 + C_n^2 + C_n^3 + C_n^4) \text{ IV порядка} &= C_n^1 \text{ III порядка;} \\ (C_n^1 + C_n^2) \text{ III порядка} &= C_n^1 \text{ II порядка;} \\ (C_n^1 + C_n^2) \text{ II порядка} &= C_n^1 \text{ I порядка,} \end{aligned}$$

т. е. сумма сальдо начальных остатков по субсчетам счета "Материалы" равна остатку на начало периода по этому синтетическому счету.

В настоящее время предприятиям по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации и соответствующими организациями разрешено вводить дополнительные синтетические счета и субсчета, которые помогут лучше отражать их финансово-хозяйственную деятельность. Однако детализация учетной информации на вновь вводимых синтетических счетах и субсчетах должна вызываться потребностью системы управления, требованиями развития рыночной экономики, а также должна быть направлена на повышение контрольных и аналитических функций бухгалтерского учета.

В зависимости от уровня объекта управления и решаемых задач бухгалтерскую информацию необходимо дифференцировать по ее максимуму и минимуму, объектам управления, срокам выдачи и частоте повторяемости. Аналитический учет на предприятии относится к самым трудоемким участкам работы в системе бухгалтерского учета. Но наиболее сложным и огромным по объему является учет материальных ресурсов. Большая номенклатура материальных ценностей и, как правило, ручная обработка приходных и расходных документов вызывают определенные трудности в организации учета и контроля за их сохранностью. Объясняется это не только ростом объема выпуска продукции и расширением ассортимента расходующихся материалов, но и большой номенклатурой выпускаемой продукции. Особенно трудоемким здесь является аналитический (сортовой) учет материальных ресурсов. Вместе с тем массовость, однотипность и постоянная повторяемость большинства хозяйственных операций создают весьма благоприятные условия для эффективного использования вычислительной техники и различных технических средств на участке материального учета.

Обработка больших объемов аналитической информации по учету материальных ценностей с использованием средств вычислительной техники значительно повышает ее достоверность, обеспечивает оперативное получение исходной информации, своевременную ее обработку и выдачу потребителям, увязку синтетического и аналитического учета.

В условиях формирования рыночных отношений организация учета материальных ресурсов должна обеспечивать достоверное исчисление себестоимости продукции, определение финансовых ресурсов, поскольку, как правило, производство продукции связано с большими материальными затратами.

КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Для организации научно обоснованной системы бухгалтерского учета, контроля, анализа финансово-хозяйственной деятельности, подготовки и принятия управленческих решений важное значение имеет классификация счетов бухгалтерского учета. Классификация – это группировка счетов по наиболее существенным признакам, что позволяет обеспечить единообразие в отражении хозяйственных операций, сопоставимость и сводимость соответствующих показателей, дает возможность определить “экономическую нагрузку” каждого счета.

Классификация счетов по экономическому содержанию предусматривает их подразделение на пять групп (видов).

Первую группу составляют счета, предназначенные для обобщения информации, отражения и контроля *имущества* предприятия (средств) и *источников его формирования*. Эта группа включает счета по учету основных средств, материальных ресурсов, готовой продукции, денежных средств (расчетный счет, валютный счет), дебиторов, кредитов, расчетов с поставщиками и т. п.

Счета этой группы показывают состав и размещение имущества предприятия и источники его образования. Остатки по этим счетам непосредственно отражаются в балансе предприятия.

Вторая группа включает счета, предназначенные для *регулирования* оценки средств. Счета этой группы непосредственно связаны со счетами первой группы и корректируют их суммы. Они играют двойную роль. С одной стороны, они отражают регулирующие (корректировочные) показатели, которые используются при анализе информации на счетах первой группы. С другой стороны, они имеют самостоятельное аналитическое значение.

Если по балансовому счету производится *дооценка* средств (увеличение оценки), то регулирующий оценку средств счет является *дополнительным* к основному счету и сумма его остатка прибавляется к сумме остатка основного счета, например счет “Заготовление и приобретение материалов”. Если же оценка средств или их источников должна быть уменьшена, то регулирующий счет является *контрарным* и сумма его остатка подлежит вычитанию из суммы остатка основного (регулируемого) счета.

Контрарные счета используются для регулирования показателей активных и пассивных счетов. В соответствии с этим счета бывают контративными и контрпассивными.

Контрактивные счета применяются для регулирования показателей активных счетов. К ним относятся: счет "Амортизация нематериальных активов", счет "Износ основных средств", счет "Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов". Например, счет "Износ основных средств" регулирует оценку средств, учитываемых по активному счету "Основные средства".

Но счет "Износ основных средств" имеет и самостоятельное значение. Этот счет предназначен для обобщения информации об износе основных средств, принадлежащих предприятию (организации) на правах собственности и долгосрочно арендуемых им. Износ основных средств определяется ежемесячно исходя из установленных согласно действующему законодательству норм амортизационных отчислений на полное их восстановление. Информация по счету "Износ основных средств" позволяет установить степень изношенности основных средств организации.

Или, например, счет "Амортизация нематериальных активов". Он регулирует первоначальную оценку нематериальных активов, которые отражаются на счете "Нематериальные активы". Одновременно он предназначен для обобщения информации об износе нематериальных активов, принадлежащих на правах собственности. Величина износа по нематериальным активам определяется ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования их (но не более срока деятельности организации). По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы износа устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности организации).

Контрпассивные счета используются для регулирования показателей пассивных счетов. К ним, в частности, относится счет "Использование прибыли" к счету "Прибыли и убытки".

Третья группа включает счета, предназначенные для отражения и контроля отдельных стадий *кругооборота средств* предприятия. Счета этой группы позволяют определить расходы на производство основной и вспомогательной продукции в целом, по отдельным цехам, на отдельные виды продукции. Информация счетов этой группы дает возможность установить экономию или перерасход, полученные в процессе производства продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Счета третьей группы подразделяются на две подгруппы: *калькуляционные* и *собираательно-распределительные*.

К *калькуляционным* относятся счета, по данным которых можно определить себестоимость выработанной и реализованной продукции. В эту подгруппу включаются счета "Основное производство", "Вспомогательные производства", "Капитальные вложения".

Экономическое содержание записей по счету "Основное производство" следующее: по дебету счета учитываются остатки незавершенного производства на начало и конец периода, а также фактические производственные затраты согласно применяемой номенклатуре расходов, предусматривающей особенности данного производства продукции, подотрасли, отрасли. По дебету счета "Основное производство" прослеживается формирование каждой статьи себестоимости продукции, взаимосвязанной с соответствующими счетами (корреспонденция счетов); по кредиту счета "Основное производство" указывается фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, а также, если имели место, возвраты, отходы, попутная продукция (корреспонденция счетов).

Экономическое содержание записей по счету "Вспомогательные производства" следующее: по дебету счета записываются остатки незавершенного производства на начало и конец года, а также обобщается информация о фактических затратах производства, которые являются вспомогательными для основного производства (обслуживание различными видами энергии — электроэнергией, паром, газом, транспортное обслуживание, ремонт основных средств, изготовление инструментов, запасных частей, переработки и т. п.).

По дебету счета "Вспомогательные производства" отражаются фактические прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с обслуживанием и управлением вспомогательных производств, и потери от брака.

По кредиту счета "Вспомогательные производства" показываются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Остатки по счетам "Основное производство" и "Вспомогательные производства" отражаются в балансе организации (предприятия) во II разделе "Оборотные активы" актива баланса по статье "Затраты в незавершенном производстве".

Собирательно-распределительные счета предназначены для собирания и распределения расходов по отдельным видам и стадиям производства. К этой подгруппе относятся счета "Общепроизводственные расходы", "Общехозяйственные расходы", "Коммерческие расходы". Особенность счетов этой подгруппы состоит в том, что по окончании учетного периода они закрываются, т. е. собранные на них расходы распределяются согласно соответствующим нормативным актам (базам распределения) между объектами учета, переходящего остатка не имеют и в балансе не отражаются.

Так, экономическое содержание записей по счету "Общепроизводственные расходы" отражается следующим образом: по дебету счета обобщается информация о фактически произведенных расходах по обслуживанию основного и вспомогательных произ-

водства предприятия. Сюда относятся расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, амортизационные отчисления на полное восстановление и затраты на ремонт основных средств производственного назначения, расходы по страхованию производственного имущества, расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений, арендная плата за производственные помещения, машины и оборудование, другие арендуемые средства, используемые в производстве, оплата труда производственного персонала, занятого обслуживанием производства, и т. п.

По кредиту счета "Общепроизводственные расходы" показаны распределение собранных расходов и отнесение их на счет "Основное производство", счет "Вспомогательные производства".

Экономическое содержание записей по счету "Общехозяйственные расходы" отражается так: по дебету этого счета показывается фактическая информация об управленческих и хозяйственных расходах, не относящихся непосредственно к производственным процессам, т. е. административно-управленческие расходы, содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом, амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг и т. п.

По кредиту счета "Общехозяйственные расходы" проводится распределение собранных расходов с отнесением сумм на счет "Основное производство" или "Вспомогательные производства", если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону, или на счет "Обслуживающие производства и хозяйства", если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону. Порядок распределения общехозяйственных расходов между отдельными объектами учета регулируется соответствующими нормативными актами. Счет "Общехозяйственные расходы" переходящего остатка не имеет и отражения в балансе не находит.

К собирательно-распределительным счетам относится также счет "Коммерческие расходы", который предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции. Этот счет используется предприятиями материального производства.

По дебету этого счета отражаются фактические расходы: на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию отправления; погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые посредническим организациям; рекламные расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

По кредиту счета "Коммерческие расходы" показывается распределение произведенных расходов. Они списываются на счет "Реализация продукции (работ, услуг)". Распределение коммерческих расходов регулируется соответствующими нормативными актами.

Четвертая группа включает счета, которые предназначены для обобщения информации о формировании и использовании *финансовых результатов* деятельности предприятий в отчетном году. В эту группу входит счет "Прибыли и убытки".

Счет "Прибыли и убытки" в зависимости от конечного финансового результата деятельности может быть активным или пассивным. Такие счета называются активно-пассивными.

Если счет выступает как активный, то его сальдо отражается в III разделе актива баланса по статье "Убытки", если он является пассивным, то его сальдо показывается в IV разделе пассива баланса по статье "Нераспределенная прибыль отчетного года".

Счет "Прибыли и убытки" предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году.

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) складывается из финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), иных материальных ценностей и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Экономическое содержание записей по счету "Прибыли и убытки" следующее: по дебету счета в течение отчетного периода отражаются убытки (потери), а по кредиту – прибыли (доходы) предприятия.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете "Прибыли и убытки" в течение отчетного периода находят отражение: прибыль или убыток от реализации готовой продукции, сдачи работ и услуг; валовой доход от реализации товаров и тары в торговых предприятиях; прибыль или убыток от реализации, доходы или потери от прочего выбытия основных средств; прибыль или убыток от реализации иных материальных ценностей и прочих активов предприятия (нематериальных активов, ценных бумаг и т. п.); доходы, полученные от долевого участия в других предприятиях, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию; доходы от сдачи имущества в аренду; суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы в убыток как безнадежные к получению; присужденные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйствен-

ных договоров, а также по возмещению причиненных убытков; положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранных валютах; некомпенсируемые потери от стихийных бедствий; некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных событий, вызванных экстремальными ситуациями; убытки от списания дебиторской задолженности, безнадежной к получению из-за пропуска срока исковой давности; отрицательные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранной валюте; расходы, связанные с покупкой (аукционный сбор и т. п.) в установленном законодательством порядке иностранной валюты у других предприятий, учреждений, организаций; судебные издержки и арбитражные сборы и др.

Следует особо отметить, что по окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет "Прибыли и убытки" закрывается. При этом заключительными записями декабря являются: сумма налога на прибыль, причитающаяся к взысканию в бюджет по годовому расчету, суммы отчислений в резервный и другие фонды, необходимые для осуществления деятельности предприятия и социального развития коллектива, а также суммы использования прибыли по другим направлениям, предусмотренным учредительными документами.

К заключительной записи относится также сумма нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года, которая списывается со счета "Прибыли и убытки" в кредит (дебет) счета "Нераспределенная прибыль (нелокрутый убыток)".

К финансово-результатным счетам относится также счет "Доходы будущих периодов". Он предназначен для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также о предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и разниц между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей.

Пятая группа составляет забалансовые счета. Счета этой группы предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении, условных прав и обязательств.

В эту группу включаются, например, счета "Арендованные основные средства", "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение", "Материалы, принятые в переработку", "Товары, принятые на комиссию", "Оборудование, принятое для монтажа" и т. п.

Забалансовые счета не корреспондируют с другими счетами. В них делаются односторонние записи — только по дебету (увеличение) или по кредиту (уменьшение).

Задание № 3

1. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по дебету счета "Реализация продукции (работ, услуг)".
2. Укажите экономическое содержание записей по кредиту счета "Реализация продукции (работ, услуг)".
3. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по дебету счета "Основные средства".
4. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по кредиту счета "Основные средства".
5. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по кредиту счета "Износ основных средств".
6. Укажите экономическое содержание записей, отражаемых по дебету счета "Износ основных средств".
7. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по дебету счета "Основное производство".
8. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по кредиту счета "Основное производство".
9. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по дебету счета "Амортизация нематериальных активов".
10. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по кредиту счета "Амортизация нематериальных активов".
11. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по дебету счета "Материалы".
12. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по кредиту счета "Материалы".
13. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по дебету счета "Готовая продукция".
14. Укажите экономическое содержание записей, отражаемых по кредиту счета "Готовая продукция".
15. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по дебету счета "Выпуск продукции (работ, услуг)".
16. Укажите экономическое содержание записей, отражаемых по кредиту счета "Выпуск продукции (работ, услуг)".
17. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по дебету счета "Расчеты с персоналом по оплате труда".
18. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по кредиту счета "Расчеты с персоналом по оплате труда".

19. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по дебету счета "Нематериальные активы".

20. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по кредиту счета "Нематериальные активы".

21. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по дебету счета "Прибыли и убытки".

22. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по кредиту счета "Прибыли и убытки".

23. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по дебету счета "Расчеты с бюджетом".

24. Укажите экономическое содержание информации, отражаемой по кредиту счета "Расчеты с бюджетом".

Образец ответа

Счет "Реализация продукции (работ, услуг)" относится к операционно-результатным счетам. По дебету этого счета показываются полная себестоимость реализованной продукции и финансовый результат, если от реализации продукции получена прибыль, а также налог на добавленную стоимость.

По кредиту счета отражается выручка от реализации продукции (наличными, в рублях или иностранной валюте) или показываются расчеты с покупателями и заказчиками, а также финансовый результат, если от реализации продукции получены убытки.

Следовательно, в каждом отчетном периоде счет "Реализация продукции (работ, услуг)" закрывается путем перечисления финансового результата на счет "Прибыли и убытки", переходящего остатка не имеет и поэтому в бухгалтерском балансе отражения не находит.

4.5

ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА – ОСНОВА СИСТЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА

План счетов бухгалтерского учета представляет собой систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета, в основе которого используется классификация счетов по их экономическому содержанию. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, а также инструкция по его применению введены в действие с 1 января 1992 г. В разработке Плана счетов и инструкции по его применению использованы материалы группы экспертов, образованной Министерством

финансов РФ и Центром ООН по транснациональным корпорациям.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности применяется всеми предприятиями, объединениями и организациями народного хозяйства, ведущими бухгалтерский учет по двойной системе (кроме банков и бюджетных организаций), включая предприятия с участием иностранных инвесторов (совместные предприятия) и предприятия, полностью принадлежащие иностранным инвесторам.

Инструкция по применению Плана счетов устанавливает единые подходы к применению Плана счетов бухгалтерского учета и отражению однородных фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета.

По Плану счетов в соответствии с инструкцией по его применению бухгалтерский учет должен быть организован на предприятиях всех отраслей хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных организаций) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы.

Для учета специфических операций предприятия могут по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации и Министерством экономики Российской Федерации вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

В Плане счетов приведены наименования и коды синтетических счетов (первого порядка) и субсчетов (второго порядка).

Счета бухгалтерского учета объединены в следующие разделы:

Раздел I. Основные средства и другие долгосрочные вложения.

Раздел II. Производственные запасы.

Раздел III. Затраты на производство.

Раздел IV. Готовая продукция, товары и реализация.

Раздел V. Денежные средства.

Раздел VI. Расчеты.

Раздел VII. Финансовые результаты и использование прибыли.

Раздел VIII. Капитал и резервы.

Раздел IX. Кредиты и финансирование.

Забалансовые счета.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий в редакции приказа Минфина РФ от 28 декабря 1994 г. № 173 с изменениями, внесенными приказом Минфина РФ от 28 июля 1995 г. № 81, приведен на с. 74-80.

**План счетов бухгалтерского учета
финансово-хозяйственной деятельности предприятий**

Наименование счета	Номер счета	Номер и название субсчета
Раздел I. Основные средства и другие долгосрочные вложения		
Основные средства	01	1. Собственные основные средства 2. Аренднованное имущество
Износ основных средств	02	1. Износ собственных основных средств 2. Износ имущества сданного в лизинг
Доходные вложения в материальные ценности	03	1. Имущество для сдачи в аренду 2. Имущество, предоставляемое по договору проката
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	
Долгосрочные финансовые вложения	06	1. Паи и акции 2. Облигации 3. Предоставленные займы
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 7. Перевод молодняка животных в основное стадо 8. Приобретение взрослых животных

Наименование счета	Номер счета	Номер и название субсчета
Капитальные вложения		9. Доставка животных, полученных безвозмездно 10. Вложения в ценные бумаги 11. Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга
Раздел II. Производственные запасы		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты, 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 (МБП)	12	1. МБП в запасе 2. МБП в эксплуатации 3. Временные (нетитульные) сооружения
Износ МБП	13	
Пересценка материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материалов	15	
Отклонение в стоимости материалов	16	
Акцизы по оплаченным материальным ресурсам	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. НДС при осуществлении капитальных вложений 2. НДС по приобретенным нематериальным активам 3. НДС по приобретенным материальным ресурсам 4. НДС по приобретенным МБП

Наименование счета	Номер счета	Номер и название субсчета
Раздел III. Затраты на производство		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
Вспомогательные производства	23	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
Некапитальные работы	30	1. Возведение временных (титальных) сооружений 2. Возведение временных (нетитальных) сооружений 3. Прочие некапитальные работы
Расходы будущих периодов	31	
Выполненные этапы по незавершенным работам	36	По видам работ
Выпуск продукции (работ, услуг)	37	
Раздел IV. Готовая продукция, товары и реализация		
Готовая продукция	40	
Товары	41	1. Товары на складе 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожняк 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	1. Торговая наценка (скидка, накидка) 2. Скидка поставщиков на возмещение 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	

Наименование счета	Номер счета	Номер и название субсчета
Раздел V. Денежные средства		
Касса	50	
Расчетный счет	51	
Валютный счет	52	1. Валютные счета внутри страны 2. Валютные счета за рубежом
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
Раздел VI. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
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	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	73	1. Расчеты за товары, проданные в кредит

Наименование счета	Номер счета	Номер и название субсчета
Раздел VI. Расчеты (продолжение)		
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	2. Расчеты по предоставленным займам 3. Расчеты по возмещению материального ущерба
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплатам доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	
Расчеты с государственным и муниципальным органом	77	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по распределению доходов
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

Наименование счета	Номер счета	Номер и название субсчета
Раздел VII. Финансовые результаты и использование прибыли (продолжение)		
Доходы будущих периодов	83	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 3. Безвозмездно полученные ценности
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	88	1. Нераспределенная прибыль (покрытый 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
Долгосрочные кредиты банков	92	То же
Кредиты банков для работников	93	По видам кредитов
Краткосрочные займы	94	
Долгосрочные займы	95	
Целевые финансирование и поступления	96	
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
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
Основные средства, сданные в аренду	021

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований анализа финансово-хозяйственной деятельности, контроля, управления, составления отчетности и ориентации предприятия в рыночной экономике. Предприятия могут уточнять содержание отдельных из них, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Аналитические счета (счета третьего и другого порядка) открываются в зависимости от поставленных целей, т. е. для выработки и принятия оправданного управленческого решения, обоснования места, роли предприятия в рыночной экономике и т. д.

В Инструкции по применению Плана счетов отражены основные принципы ведения и организации бухгалтерского учета. Приводится краткая характеристика синтетических счетов и открываемых в развитие группировок на этих счетах субсчетов; раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов, порядок учета наиболее распространенных хозяйственных и финансовых операций, дана корреспонденция счетов с другими счетами бухгалтерского учета.

В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, предприятия могут дополнять ее, соблюдая основные методические принципы ведения бухгалтерского учета, установленные нормативными и другими документами.

Вопросы для самоконтроля и собеседования

1. Дайте определение счета бухгалтерского учета.
2. Что такое дебет счета?
3. Что такое кредит счета?
4. Каково экономическое содержание записей на активном счете?
5. Каково экономическое содержание записей на пассивном счете?
6. Приведите схему записей на активном счете (на примере).

7. Приведите схему записей на пассивном счете (на примере).
8. Приведите формулу определения остатка (сальдо) на конец периода на активном счете.
9. Приведите формулу определения остатка (сальдо) на конец периода на пассивном счете.
10. Какие бывают ситуации при записях в активные счета?
11. Какие бывают ситуации при записях в пассивные счета?
12. Дайте экономическое обоснование метода двойной записи.
13. Какие этапы реализации метода двойной записи Вы знаете?
14. Каково контрольное значение метода двойной записи?
15. Каково информационное обеспечение метода двойной записи?
16. Какие вы знаете школы экономистов, которые образовались в зависимости от обоснования ими метода двойной записи?
17. Дайте определение и содержание оборотной ведомости по аналитическим счетам.
18. Дайте определение и содержание оборотной ведомости по синтетическим счетам.
19. Какая существует связь между синтетическими и аналитическими счетами?
20. Приведите примеры синтетических счетов и субсчетов.
21. Приведите примеры аналитических счетов III, IV, V порядка.
22. Дайте характеристику группам счетов бухгалтерского учета, входящим в классификацию по экономическому содержанию.
23. Как используется информация синтетических и аналитических счетов для управления? Приведите примеры.
24. Приведите примеры счетов, относящихся к счетам I группы.
25. Приведите примеры счетов, относящихся к счетам II группы.
26. Дайте характеристику забалансовым счетам.
27. Что представляет собой План счетов бухгалтерского учета? Каково его значение для организации бухгалтерского учета?
28. Каково строение Плана счетов? Перечислите его разделы.
29. Дайте краткую характеристику каждого раздела Плана счетов.
30. Каким образом используется План счетов менеджерами для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений?

ПЕРВИЧНЫЙ УЧЕТ И ЕГО МЕСТО В ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ

5.1

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПЕРВИЧНОГО УЧЕТА

Первичный учет представляет собой единый, повторяющийся во времени, организованный процесс сбора, измерения, регистрации, накопления, хранения информации, а в условиях автоматизированных систем управления – ее передачи и первоначальной обработки. При этом под первоначальной обработкой информации понимается дифференцированное накопление количественных данных по заданному комплексу признаков, характеризующих хозяйственные операции, производственные явления и процессы.

Стадия первоначальной обработки, на которой осуществляется дифференцированное накопление количественных данных по ряду признаков, характерна для большинства предприятий и объединений различных отраслей промышленности. В функциях первичного учета нельзя не отражать этой особенности, так как в таких, например, отраслях хозяйства, как химическая, нефтехимическая, целлюлозно-бумажная, текстильная, черная и цветная металлургия, первоначальная обработка количественных данных непосредственно зависит от технологического процесса и неразрывна со стадиями сбора, измерения и регистрации информации.

Вопрос о месте первичного учета в общей информационной автоматизированной системе управления является одним из важнейших в теории бухгалтерского учета.

В связи с этим возникают следующие проблемы:

должен ли первичный учет быть выделен в подсистему автоматизированной системы управления?

должен ли первичный учет быть обособленной частью (так называемой подсистемой второго уровня) подсистемы "Бухгалтерский учет" (которую в этом случае следует считать подсистемой первого уровня)?

может ли первичный учет раствориться в отдельных подсистемах автоматизированной системы управления предприятием (организацией)?

целесообразно ли в условиях функционирования автоматизированных систем управления предприятием и автоматизированных систем управления технологическими процессами сохранить первичный учет по отдельным участкам и разделам учета?

Первичный учет должен быть выделен в подсистему АСУ, поскольку он является базой формирования исходной первичной информации не только для подсистемы "Бухгалтерский учет", но и для других подсистем АСУ — планирования, прогнозирования, технико-технологических решений, конструкторской и технологической подготовки производства, для определения места и поведения предприятия в рыночной экономике, анализа производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия (организации) и др.

Более того, в отдельных промышленных производствах первичный учет находится в сопряжении (во взаимосвязи) с параметрами ведения технологического процесса. Отклонения отдельных параметров технологического процесса корректируются на основе информации, полученной на начальной стадии первичного учета.

Следовательно, первичный учет выполняет не только начальную стадию восприятия, измерение и регистрацию хозяйственных операций, характеризующих определенные процессы и явления на отдельных этапах производства, но и контрольные функции, заключающиеся в выявлении отклонений в момент их возникновения. При этом отклонения регистрируются по локальным факторам (измерения и изменения температуры, среды, давления и т. п.).

Для выделения первичного учета в подсистему автоматизированной системы управления имеются все предпосылки и возможности как с методологической, организационной, так и с технической точки зрения.

Современные средства вычислительной техники, включая устройства сбора, измерения, регистрации, передачи, накопления информации в условиях функционирования автоматизированных систем управления предприятием и автоматизированных систем управления технологическими процессами, позволяют автоматически получить всю первичную информацию о происходящих хозяйственных операциях, процессах и явлениях и направ-

вить ее в банк данных с целью максимального удовлетворения потребителей всех уровней управления.

Каждый менеджер, находящийся на соответствующей ступени иерархии управления, может использовать первичную информацию банка данных для подготовки, обоснования и принятия управленческого решения, которое зависит от него и на которое менеджер может повлиять.

Однако на современном этапе оснащения предприятий различных отраслей промышленности периферийной техникой, которая пока не полностью соответствует требованиям комплексного сбора, измерения, регистрации, накопления, передачи информации, целесообразно первичный учет выделить как подсистему второго уровня в подсистеме "Бухгалтерский учет", возложив на нее функции обеспечения первичной информацией все виды учета, процесс конструкторско-технологической подготовки производства, планирование, прогнозирование, производственный и финансовый анализ и т. д.

Следует особо отметить, что значение подсистемы "Первичный учет" состоит не только в том, чтобы собрать, измерить, зарегистрировать первичную информацию, но и обеспечить обратной связью как подсистему "Бухгалтерский учет", так и все другие подсистемы автоматизированной системы управления, использующие первичную информацию при подготовке и принятии управленческих решений и при определении места и поведения предприятия на рынке.

Велика роль подсистемы "Первичный учет" для формирования ряда показателей статистики, особенно в связи с постановлением Совета Министров - Правительств Российской Федерации от 12 февраля 1993 г. (№ 121) "О мерах по реализации Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики".

Согласно этой Государственной программе необходимо сосредоточить первоочередное внимание на приведении в соответствие с мировой практикой бухгалтерский учет хозяйствующих субъектов и систему статистических показателей, характеризующих состояние и развитие отраслей народного хозяйства.

Ранее практиковалось в целях обеспечения информационной связи с Единым государственным регистром предприятий и организаций (ЕГРПО) устанавливать порядок, при котором органы, осуществляющие регистрацию предприятий и всех других юридических лиц, сообщают сведения о регистрации в органы государственной статистики.

В условиях функционирования автоматизированных систем управления предприятием и автоматизированных систем управ-

ления технологическими процессами, научной организации банка данных подсистема "Первичный учет" должна основываться на *следующих принципах:*

первичный учет в единой системе хозяйственного учета занимает особое место и тесно взаимосвязан с каждым видом учета (статистическим, оперативно-техническим);

первичный учет является основным "поставщиком" (носителем) первичной информации для всех видов хозяйственного учета: бухгалтерского, статистического, оперативно-технического, а также используется для анализа производственно-хозяйственной, коммерческой и финансовой деятельности предприятия (организации), для определения его места и поведения на рынке;

данные первичного учета используются для осуществления контрольно-ревизионной работы, аудиторских проверок;

информация первичного учета используется для планирования и прогнозирования деятельности предприятия (организации), улучшения положения предприятия в рыночной экономике, финансового состояния предприятия;

первичный учет находится в тесной и непосредственной связи со всеми участками бухгалтерского учета, являясь основной исходной базой для учета амортизационных отчислений, материальных и топливно-энергетических ресурсов, расчетов по оплате труда, учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, формирования цен, что особенно важно в условиях становления рынка, учета готовой продукции, ее отгрузки и реализации, для определения финансовых результатов, налогооблагаемой прибыли, прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (организации), и др.;

построение первичного учета зависит от специфики организации производства, труда, управления, технологических процессов, формы собственности;

первичный учет отражает особенности системы управления и обеспечивает обратную связь с управляемой системой;

информация первичного учета – составная часть банка данных, используемого для формирования на его основе системы экономических показателей;

машинные носители первичной информации, создаваемые вместо первичной документации, должны использоваться при интегрированной системе обработки данных и обеспечить за один ввод в ЭВМ получение всей необходимой выходной, сводной информации, используемой для формирования показателей отчетности;

первичный учет обеспечивает определенную связь с системой норм и нормативов, стандартов в части расходования материальных, топливно-энергетических ресурсов, труда и заработной платы и др.;

информация первичного учета, возникающая непосредственно на предприятии в результате совершаемых хозяйственных операций (внутренняя информация), формируется с использованием различных видов периферийной техники и автоматически передается на вычислительную установку. В этом случае юридическая обоснованность данных первичного учета гарантируется, обеспечивается комплексом технических средств, включая измерительные, весовые, объемные и другие устройства;

информация первичного учета, поступающая извне (внешняя), относящаяся, в частности, к учету изготовления и приобретения материальных ресурсов, расчетам с поставщиками, покупателями, банками, формируется с использованием первичных документов, для составления которых в максимальной степени должны применяться технические средства. Вместе с тем следует особо отметить, что при повышении уровня автоматизации, широкое использование различных видов вычислительной техники на всех стадиях учетного процесса появляется реальная возможность отказа от первичных документов в виде бумажных носителей. При этом из общего порядка исключение могут составлять лишь операции, связанные непосредственно с денежными расчетами (кассовые, банковские операции по расчетному счету, валютному счету и т. п.). Применяемые для этих целей в минимальных количествах первичные документы должны быть полностью унифицированы (например, платежное поручение-требование, вексель и т. п.);

данные первичного учета должны использоваться соответствующими службами и подразделениями системы управления (цехами, производствами, участками и др.) для подготовки и принятия оптимальных управленческих решений по повышению эффективности производства и более рациональному использованию материально-сырьевых, топливно-энергетических, трудовых и финансовых ресурсов;

в подсистеме "Первичный учет" должна использоваться единая система кодирования данных, что позволит устанавливать непосредственную связь с данными аналитического и синтетического учета, с показателями отчетности. У предприятия (организации) имеется возможность выполнить детальный анализ любого отчетного показателя вплоть до хозяйственной операции, первичного документа.

Реализация и соблюдение перечисленных основных принципов с ориентацией на широкое использование средств вычислительной техники, возможностей автоматизированных систем управления, автоматизированных рабочих мест экономиста, бухгал-

тера, аналитика позволяют создать научно обоснованную организацию первичного учета, которая будет содействовать совершенствованию системы управления и формированию рыночной экономики.

5.2

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ПЕРВИЧНОГО УЧЕТА

Первичный учет представляет собой начальную стадию системного восприятия и регистрации отдельных операций, характеризующих хозяйственные процессы и явления, происходящие на предприятии. Его объектами являются: заготовление, приобретение и расходование материальных ресурсов, использование топливно-энергетических ресурсов, нормированное и отработанное время, выработка рабочих-сдельщиков, затраты на производство, движение полуфабрикатов и остатков незавершенного производства, объем выпуска продукции, ее отгрузка и реализация, расчеты с поставщиками, покупателями, заказчиками, банками, финансовыми органами, учредителями и т. п. На этой стадии учетной работы первоначальные сведения о хозяйственных процессах и явлениях, возникающие на многочисленных участках, в цехах, на складах, пунктах приемки и отгрузки готовой продукции и других подразделениях предприятия, отражаются в первичных документах.

Документ (лат. *documentum* – доказательство) – письменное доказательство, свидетельствующее о происходящем факте. Он является письменным подтверждением на право совершения хозяйственной операции, ее законченности и хозяйственной целесообразности.

Первичный документ – это бухгалтерский документ, который составляется в момент совершения хозяйственной операции и является первым свидетельством происшедших фактов. Первичный документ подтверждает юридическую силу произведенной хозяйственной операции. Он устанавливает ответственность отдельных исполнителей за выполненные ими хозяйственные операции.

Учетные (бухгалтерские) документы, используемые на предприятиях, составляются, как правило, на типовых бланках соответствующих утвержденных форм, которые содержат необходимые реквизиты.

Реквизиты — это показатели, приводимые в документах, которые необходимо заполнить данными совершившихся операций. Большое разнообразие хозяйственных операций вызывает необходимость в различных формах учетных документов, содержащих соответствующие реквизиты.

Вместе с тем в каждом учетном документе должны быть реквизиты, являющиеся обязательными для любого документа. К таким реквизитам относятся: наименование документа; дата и место составления документа; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции; подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций и оформление документа.

Хозяйственные операции, осуществляемые на предприятиях (в организациях), могут отражаться также и в машинных носителях (лентах, дисках и т. п.), информация на которых соответствующим образом защищена, и обеспечивается юридическая сила производимых хозяйственных операций, а также устанавливается ответственность за них.

На основании первичных документов делаются записи в учетных регистрах: счетах, журналах и т. п.

Учетные документы бывают внешними и внутренними.

Внешние документы поступают на предприятие со стороны — из государственных органов, вышестоящих организаций, банков, налоговой инспекции, от учредителей, поставщиков, покупателей и др. Эти документы составляются по типовым формам.

Примером такого документа могут служить платежное поручение, платежное требование-поручение, платежное требование, счет-фактура поставщика и др.

Внутренние документы составляются непосредственно на предприятии. Различают следующие виды документов: распорядительные, оправдательные (исполнительные), комбинированные, бухгалтерского оформления.

Распорядительные — это такие документы, в которых содержатся распоряжения, указания о производстве, выполнении тех или иных хозяйственных операций. К таким документам относятся распоряжения руководителя предприятия и уполномоченных им лиц на совершение хозяйственных операций. Примеры (формы) распорядительных документов приведены на с. 90, 91.

Оправдательные (исполнительные) документы удостоверяют факт совершения хозяйственных операций. К ним относятся: приходные ордера (акты приемки) материалов; акты приемки-выбытия основных средств; документы о приемке от рабочих выработанной продукции и т. п.

В оправдательном документе указываются такие сведения: название и адрес предприятия, составившего этот документ; наи-

Поставщик _____
 Адрес _____ Телефон _____
 Расчетный счет № _____
 Город _____
 Идентификационный номер поставщика (ИНН) _____
 Код по ОКОНХ _____
 Код по ОКПО _____
 Грузоотправитель и его адрес _____
 Грузополучатель и его адрес _____
 К платежно-расчетному документу № _____ от _____
 СЧЕТ-ФАКТУРА № _____ от _____
 Покупатель _____
 Адрес _____ Телефон _____
 Расчетный счет № _____ в _____
 Город _____
 Идентификационный номер покупателя (ИНН) _____
 Код по ОКОНХ _____
 Код по ОКПО _____
 Дополнение (условия оплаты по договору (контракту), способ отправления и т. п.) _____

Наименование товара	Код по ОКДП	Ед. изм.	Кол-во	Цена	В т. ч. ак-ция	Сумма	в т. ч. ак-ция	Ставка на НДС	Сумма на НДС	Всего с НДС
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Всего коплате										

Руководитель предприятия _____

Гл. бухгалтер _____

М. П.

ПОЛУЧИЛ _____

ВЫДАЛ _____

(подпись покупателя или
уполномоченного представителя покупателя)

(подпись ответственного
лица от поставщика)

Примечание:

Без печати действительно.

Первый экземпляр (оригинал) – покупатель.

Второй экземпляр (копия) – продавец.

ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ №

0401060

Вид платежа

Дата

Сумма
прписью

ИНН

Сумма

Плательщик

Сч. №

БИК

Сч. №

БИК

Сч. №

Банк плательщика

РКЦ

Банк получателя

ИНН

Сч. №

Вид оп.

Назн. пл.

Код

О-чер. плат.

Срок плат.

Рез. посто

Получатель

Назначение платежа, наименование товара, наименование работ, оказанных услуг, №№ и даты товарных документов, договоров, НДС

Подпись

Отметки банка

М. П.

Поступ. в банк плат.

0401064

ПЛАТЕЖНОЕ
ТРЕБОВАНИЕ-ПОРУЧЕНИЕ № _____ Дата _____ Вид платежа _____Сумма
прописью _____ Срок для
акцепта _____

ИНН _____ Сумма _____

Платательщик _____ Сч. № _____

Банк плательщика _____ БИК _____

Банк получателя _____ Сч. № _____

ИНН _____ Сч. № _____

Получатель _____ Вид. оп. _____ Срог плат. _____

Назначение платежа, наименование товара, выполненных работ, оказанных услуг, №№ даты и суммы товарно-трансп. документов, договоров, НДС
_____ Очер. плат _____

Подписи получателя _____ Отметки банка получателя _____

М. П. _____ Рез. поле _____

Сумма к оплате прописью _____ Сумма к оплате _____

Подписи плательщика _____

М. П. _____ Дата помещения
в картотеку _____

Дата	Сумма частичного платежа	Сумма остатка к платежу	Подпись

Отметки
банка

менование участников совершения хозяйственной операции; дата составления документа; содержания хозяйственной операции и основание для ее совершения; реквизиты, характеризующие операцию в количественном и денежном выражении, и др. Оправдательные документы подписывают лица, ответственные за выполнение хозяйственных операций и за их правильность оформления в документах, например, начальники цехов, заведующие складами (кладовщики), мастера и т. п. Оправдательные документы, поступающие в бухгалтерию предприятия, проверяются, а затем принимаются к учету.

Комбинированные — это такие документы, которые одновременно являются и распорядительными, и исполнительными. К ним относятся: приходные и расходные кассовые ордера; расчетно-платежные ведомости на выдачу заработной платы работникам предприятия; авансовые отчеты подотчетных (командированных) лиц и др.

Примеры таких документов приведены ниже.

Код по ОКУД

0308002

РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата составления	Корреспондирующий счет, субсчет	Код аналитического учета	Сумма	Код целевого назначения
5	02.03.9	71		80 000	

Выдать Ростовой Ольге Петровне
фамилия, и. о.

Основание: В подотчет на командировочные расходы

Восемьдесят тысяч руб. 00 коп.

подпись

Приложение: Приказ № 15 от 01.03.9 г.

Руководитель Иванов

Главный бухгалтер Павлова

Получил Восемьдесят тысяч руб. 00 коп.

подпись

02 марта 199 г.

Подпись Ростова

По паспорту серии XVI - МЮ № 581269,

наименование, номер, дата и место выдачи документа.

выданному 31 августа 1978 г. 25 с/м г. Москвы

удостоверяющего личность получателя

Выдал кассир Полова

АО "Перспектива"

предприятие, организация

Форма № КО-1

Утверждена постановлением
Госкомстата СССР от 28.12.89
№ 241Код по ОКУД

ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата составления	Корреспондирующий счет субсчет	Код аналитического учета	Сумма	Код целевого назначения
12	15.03.9__	71	1500		

Принято от Королевой Марии Петровны

Основание: Возврат неиспользованных подотчетных сумм

Тысяча пятьсот руб. 00 коп.

прописью

Приложение: Авансовый счет № 5

Королевой М. П. от 13.03.9__ г.

Главный бухгалтер Павлова

Получил кассир Голова

АО "Перспектива"

предприятие, организация

КВИТАЦИЯ
к приходному
кассовому ордеру № 12Принято от Королевой Марии
ПетровныОснование: Возврат неис-
пользованных подотчетных
суммТысяча пятьсот руб.
прописью

1500 руб. 00 коп.

15 марта 199__ г.

М. П.

Главный бухгалтер Павлова
Кассир Голова

ЛИНИЯ ОТРИЗА

Предприятие 02
Цех ВРЦ

Цех	Участок	Бригада	Синте- тический счет и субсчет	Статья рас- хода	Дополни- тельный признак	Прокв- адател- ная группа
24						

Наряд № 1 на сделанные работы

Выдан Лемешевой Л. Н. на период с мая по 199 г.
(Фамилия, имя, отчество бригадира)

Цех посто- янной рабо- ты	Фамилия, имя, отчество	Поряд- ок	Катго- рия	Табельный номер	Отработано часов по числам месяца			Итого отрабо- тано часов	Разряд работы	Итого от- работано часов, при- веденных к первому разряду	Итого сумма заработка <i>01 08—20%</i>
24	Лемешева Л. Н.	065	0	8500				164,8	0—81,8	134,81	236—70 47—34
24	Моисеева А. С.	065	0	8510				127,3	0—81,8	100,04	175—85 35—13
								287,1		234,85	412—35 82—47
Итого											

Начальник цеха

подпись

Документы бухгалтерского оформления составляются тогда, когда для записей хозяйственных операций нет типовых документов, или при обобщении и обработке оправдательных и распорядительных документов. К ним относятся справки, ведомости распределения и др.

Применяемые в бухгалтерском учете документы делятся также на разовые и накопительные.

Разовые первичные документы оформляют каждую хозяйственную операцию и составляются в один прием.

Накопительные документы составляются в течение определенного периода путем постепенного накопления однородных хозяйственных операций. В конце периода в этих документах подсчитываются итоги по соответствующим показателям. Примерами накопительных документов являются двухнедельные, месячные наряды на работу, лимитные карты на отпуск материалов со складов предприятия и т. п.

Учетные документы делятся также на первичные и сводные.

Первичные документы составляются на каждую операцию в момент ее совершения. К ним относятся документы о поступлении на предприятие материалов и отпуске их со складов предприятия в цехи; об отгрузке продукции покупателям; о начислении заработной платы работникам за выработанную продукцию, выполненную работу или оказываемую услугу и т. п.

Сводные документы обобщают показатели путем соответствующей их группировки, систематизации из первичных документов (например, расчетно-платежная ведомость работникам цехов, предприятия в целом и т. п.). От накопительных документов сводные отличаются тем, что сводный документ составляется на основании первичных документов и является их сводкой, а накопительный документ — это первичный документ, составляемый постепенно.

Учетная (бухгалтерская) документация должна отвечать следующим основным требованиям: быть точной, т. е. соответствовать фактически произведенным хозяйственным операциям по их характеру, количественному и денежному выражению; простой и ясной, понятной не только работникам учетного аппарата, но и пользователям (работникам налоговой инспекции, банков, менеджерам, предпринимателям, учредителям и т. д.); своевременно оформленной и ориентированной на обработку ее в условиях автоматизации учетного процесса. Бухгалтерская информация, отражаемая в учетных документах, должна быть качественной и эффективной, т. е. формироваться с наименьшими затратами труда и времени.

Многообразие и большой объем данных первичного учета, различные условия их получения и регистрации, многочисленность возникновения исходной первичной информации, значительная сложность процесса заполнения их носителей и другие особенности создают определенные трудности по проведению работы на первой стадии учетного процесса.

Поскольку исходные данные, полученные в результате наблюдения и первичного отражения происходящих хозяйственных операций, являются основой информации как для бухгалтерского, так и для оперативно-технического и статистического учета, от их достоверности, сроков получения, обработки и выдачи заинтересованным подразделениям предприятия зависят правильность и обоснованность принимаемых управленческих решений, ориентированных на существующую рыночную ситуацию.

РАСЧЕТНО-ПЛАТЕЖНАЯ

30 ИЮЛЬ

№ п/п	За период	Начислено				всего	Удержано		
		сдельно	повремено	прочие			выплачено за первую половину месяца (аванс)	подходящий налог	налог на холостяков, одиноких и малоимущих граждан СССР
				наименование (шифр)	сумма				
1	1—30/VII	50 000				50 000	6 000		
2	"	48 000				48 000	5 760		
						и т. д.			
	Всего	423 500				423 500	50 820		

Итого к выдаче: триста шестьдесят четыре тысячи

Начальник цеха

подпись

Неточный подсчет (измерение, взвешивание), неправильная регистрация исходных данных в носителях информации (обычный первичный документ, различные машинные носители) отрицательно отражаются на точности учетных показателей, которые подвергаются дорогостоящей обработке на вычислительных машинах. Полученные в результате больших затрат труда и времени отчетные сведения, обобщенные в различные формы бухгалтерской и статистической отчетности, оказываются недостоверными и не могут быть практически использованы для управления предприятием (организацией), для определения места предприятия (организации) в рыночной экономике, анализа имущественно-финансового состояния предприятия.

Практика показывает, что достоверность исходных первичных данных непосредственно зависит от способа "улавливания" пер-

В кассу для оплаты в срок с 1.VIII по 3.VIII.199X г.
в сумме *триста шестьдесят четыре тысячи
двести десять рублей 00 копеек*

Руководитель учреждения
(организации) (Петров И. А.)

Главный бухгалтер (Каганова О. Е.)

ВЕДОМОСТЬ №14

199__ г.

и зачтено		прочие		всего	Сумма к вы- даче	Распис- ка в по- луче- нии	Та- бель- ный номер	Фамилия, и. о.
1% в пенси- онный фонд	1% проф- взно- сы	вниме- нование (шифр)	сум- ма					
500	500			7 000	43 000			Аксенова Р. Н. Новикова М. И.
480	480			6 720	41 280			
4 235	4 235			59 290	364 210			

двести десять рублей (364 210 руб. 00 коп.)

Бухгалтер

(подпись)

вичной информации и применяемых средств для записи на информационные носители. Точность исходной информации значительно повышается при использовании более передовых и прогрессивных технических средств для подсчета, измерения и регистрации необходимых величин.

На современном этапе появились условия для автоматического восприятия и регистрации первичных данных на магнитных лентах, магнитных дисках, магнитных барабанах и других носителях, которые обеспечивают быстрый ввод первичной информации в вычислительную машину и обработку ее на больших скоростях. Необходимо эту возможность шире использовать на практике.

Изучение наличных технических средств предприятий, используемых для автоматизации первичного учета, показало, что уровень технической оснащенности этого важнейшего участка учета еще недостаточен. По-прежнему большая часть работы по подсчету, измерению и регистрации исходных количественных данных осуществляется вручную, что значительно повышает трудоемкость учетного процесса.

Основными причинами недостаточного уровня автоматизации первичного учета являются: большой объем информации, подлежащей регистрации (на небольшом предприятии он составляет порядка сотен тысяч показателей); большое количество учетных точек по восприятию исходной первичной информации; многообразие условий, которые необходимо учитывать при отражении и организации съема исходных данных; неполное обеспечение мест сбора и регистрации информации техническими средствами; в ряде случаев недостаточный уровень точности большинства технических средств первичного учета; недостаточное внимание к вопросам технической вооруженности. Имеются и другие трудности, вызываемые особенностями производства и отражения ряда учетных данных.

Как показывает изучение теории и практики организации системы сбора, измерения, регистрации, передачи, ввода первичной информации необходимо шире применять всевозможные средства вычислительной техники по всем стадиям учетного процесса. На ряде крупных предприятий, имеющих современную вычислительную технику, первичный учет в цехах, на складах, в кладовых, как правило, ведется вручную. Вычислительные установки обобщают в большинстве случаев первичную информацию, полученную с помощью громоздкого ручного учетного труда многих рабочих, инженерно-технических работников, счетного и другого персонала предприятия. Многообразная и большая по объему (25 — 35% общего времени, расходуемого на учет и планирование, занимают операции сбора и измерения исходных данных

и 65–75% – их регистрация) первичная информация на большинстве предприятий отражается вручную в обычных бумажных документах, в том числе и на предприятиях, широко использующих электронные вычислительные машины.

Учетную информационную систему следует рассматривать по стадиям движения данных, включая их использование. При этом выделяются сбор первичных данных, их измерение, регистрация, передача в центры обработки и аппараты управления, обработка данных для получения оперативных сведений и расчетов исходя из потребностей системы управления на предприятии, накопление (хранение) данных по потокам и формирование сводной информации, получение данных сводного синтетического и аналитического учета для составления финансовой и другой отчетности, анализ получаемых данных и их оценка, анализ имущественно-финансового положения предприятия.

Первичный учет – основа последующей обработки исходной информации, процесса управления. Подсчитано, что затраты на первичный учет предприятия составляют 40 – 60% общих затрат времени на обработку информации.

Имеются различные пути совершенствования организации первичного учета с использованием ЭВМ и других средств вычислительной техники. Следует особо отметить, что однозначного решения данного вопроса нет и быть не может. Для каждого отдельного предприятия необходимо свое решение, учитывающее его особенности, обеспечение его надлежащей вычислительной и периферийной техникой (оборудованием), организацию первичного учета.

Однако можно выделить и общие направления, основными из которых являются следующие:

сокращение и изъятие из первичных документов постоянных реквизитов (показателей) и запись их в память ЭВМ;

сокращение общего объема первичной информации за счет исключения из нее условно-постоянной информации;

использование унифицированных первичных документов (например, платежных документов, таких, как платежное поручение, платежное требование-поручение и т. п.);

применение выборочного учета по массовым хозяйственным явлениям и процессам;

замена большинства обычных бумажных первичных документов машинными носителями информации;

полное обеспечение мест возникновения данных на предприятиях необходимыми средствами сбора, измерения, регистрации, передачи, накопления и ввода данных в вычислительную установку;

разработка автоматизированной системы съема, измерения, регистрации, передачи по отдельным производственным участкам и видам деятельности предприятия;

повышение материальной и моральной ответственности работников предприятия за поддержание в постоянном рабочем состоянии технических средств первичного учета и разработку новых, более прогрессивных технических средств.

Важным моментом в совершенствовании первичного учета является более широкое применение машиночитаемых документов, в которых предусматривается заранее определенный комплекс нормативных и постоянных показателей. Однако на современном этапе при настоящем уровне развития средств организационной техники пока нельзя полностью отказаться от использования первичных документов. Это объясняется тем, что первичные документы служат не только носителями первичной информации по совершившимся хозяйственным операциям, но и средством их организации. Первичные документы должны быть усовершенствованы (уменьшено их количество, упрощена техника составления и обработки и т. п.).

При организации первичного учета на предприятии следует помнить, что это весьма трудоемкий процесс, поэтому проблема его упрощения и совершенствования весьма актуальная, как показывает практика, сложная и длительная по времени. Решение ее зависит от специалистов многих служб предприятия (организации). При этом следует иметь в виду, что если не будет создана система организации первичного учета на предприятии (в организации), то не будет эффективна работа системы управления в целом и работа предприятия в условиях формирования рыночной экономики.

Учитывая широкие возможности электронных вычислительных машин, автоматизированных рабочих мест экономиста, бухгалтера, аналитика по формированию и обработке первичной учетной и другой экономической информации и накоплению ее в памяти машины, следует четко на каждом этапе управления определять объемы нужной информации, дифференцируя ее по способам получения: информация, которую можно получить посредством переработки первичных учетных данных; информация, полученная в результате вторичной переработки их по заданной программе; информация, вытекающая из действующей обязательной финансовой и другой отчетности предприятия (организации).

В условиях применения ЭВМ первостепенное значение приобретают вопросы идентификации и унификации учетной информации, рационального моделирования потоков учетной информации.

Так, идентификация и унификация учетных показателей, отражающих выпуск продукции, ее отгрузку и реализацию, позволяют снизить объем информации примерно на 40%. Такое же положение наблюдается и по другим участкам учета.

В системе управления необходимо также более широко использовать выборочный учет определенных производственных процессов и явлений (время работы оборудования, использование отдельных видов энергоресурсов и т. п.). Такое решение вопроса в определенной мере позволит сократить трудоемкость сбора, измерения, регистрации, передачи и ввода в вычислительную установку информации, а в ряде случаев устранить ее избыточность.

Унификация и идентификация первичной информации и моделирование учетно-информационных потоков окажут существенное влияние на совершенствование форм организации и развитие методов учета.

В условиях широкого использования различных средств вычислительной техники осуществляется группировка информации с целью установления последовательности ее интегрирования и формирования, что дает возможность создать законченную информационную учетную систему на предприятии. Это, в свою очередь, обеспечивает условия для интегрированной обработки учетной информации с целью получения необходимых сводных показателей, показателей для составления финансовой и других видов отчетности, позволяет повысить качество и эффективность обработки информации, получить информацию, необходимую для обоснования управленческих решений, ориентированных на существующие рыночные условия.

5.3

ОРГАНИЗАЦИЯ ПЕРВИЧНОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

Рассмотрим порядок использования первичных документов по отражению хозяйственных операций, связанных с движением материальных ресурсов.

Поступившие от поставщика материальные ценности на склад предприятия оформляются (приходятся) на основе приходного ордера (или акта приемки). Этот документ содержит такие показатели (реквизиты): номер, дату оприходования груза, код получателя (склада), код отправителя (поставщика), вид операции (опе-

ПРИХОДНЫЙ ОРДЕР № 67

3 марта 199 г.

Вид операций	Склад	Шифр или наименование поставщика	Корреспондирующий счет	
			счет, суб-счет	регистрационный номер счета или другого документа, на основании которого производится приходявание
	02	УИТО "Сарвис", плат. треб. 177		12 567

Номенклатурный номер	Наименование орг. размер	Единица измерения	Количество		Цена	Сумма	Порядковый номер записи по складской картотеке
			по документу	принята			
1	2	3	4	5	6	7	8
062012	Шкур витой	шт.	50	50	400	20 000	
062013	Шкур прямой	шт.	50	50	350	17 500	
						37 500	

рация поступления материалов), кредит бухгалтерского счета, номер счета поставщика, номер сопроводительного документа, номенклатурный номер материала (его код), единицу измерения, количество и учетную цену.

Материалы поступают на склады предприятия как от поставщиков, так и в порядке внутреннего перемещения. Они легко различаются по соответствующим кодам операций. Так, код поставщика состоит из 4 знаков, код структурного подразделения предприятия содержит 3 знака.

О характере произведенной операции по поступлению материальных ресурсов на склады предприятия также свидетельствуют код операции и запись по ней корреспонденции счетов. Отдельным кодом (например, код 10) указывается поступление материальных ценностей по неотфактурованным поставкам, т. е. по которым не поступили документы (счета-фактуры); кодом 11 оформляется поступление материалов по уже акцептованным платежным требованиям и т. п.

Но так формируется информация только по тем первичным документам – приходным ордерам, в которых кредитуются корреспондирующий счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

В качестве сопроводительных документов при оприходовании материальных ресурсов на предприятии используются железнодорожные квитанции, авиаквитанции, почтовые квитанции, товарно-транспортные накладные, упаковочные листы и т. п. Основным документом при оприходовании материалов на склады предприятия является счет поставщика. При выписке приходного ордера на поступившие материальные ценности кладовщик (заведующий складом) указывает номера сопроводительных документов, а сами документы прилагаются к приходному ордеру. Если при приеме поступивших грузов нет расхождения между фактическим и указанным в документах поставщика количеством, то в приходном ордере эта операция, как мы уже отмечали, будет обозначена кодом 11.

В тех случаях, когда материальные ценности поступили на склад предприятия, а счета поставщика нет, такое поступление материалов сверяется работником бухгалтерии и кладовщиком (заведующим складом) с перечнем материалов, находящихся в пути на начало отчетного месяца, по соответствующему поставщику.

Если материалы значатся в пути и их стоимость и наименование соответствуют учетным данным, то выписывается приходный ордер, где указывается код операции (11), а также номер счета поставщика и номер сопроводительного документа, которые берутся из бухгалтерских записей по этим операциям.

В связи с тем, что, как правило, вся имеющаяся информация по данному счету поставщика уже была перенесена на машинный носитель в прошлом, нет необходимости ее дублировать в текущем месяце.

Первичные документы, относящиеся к оприходованию материальных ценностей на складах предприятия, передаются в вычислительный центр, где они обрабатываются по заданной программе. На основании данных первичных документов разрабатываются ведомости – учетные регистры по учету поступления материальных ресурсов по каждому складу предприятия по поставщикам. Кроме того, такие ведомости-регистры по учету движения материалов по складам составляются в целом по предприятию (организации).

По мере получения из банка, обслуживающего предприятие, выписок по расчетному счету и другим счетам предприятия (практически это делается ежедневно) на документах, относящихся к

оплате материальных ценностей или к возврату сумм за них, работник бухгалтерии проставляет код корреспондирующего счета, код вида операции, а при акцепте счетов ответственным исполнителем (работником службы снабжения) – код поставщика, номер склада, в котором оприходованы поступившие материалы, их номенклатурные номера, код единицы измерения. Затем эти документы передаются на обработку в вычислительный центр.

После обработки банковские документы, относящиеся к счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", поступают в материальный отдел бухгалтерии предприятия.

Работники материального отдела осуществляют визуальную сверку основных показателей (код и номер счета поставщика, номера сопроводительных документов, номенклатурный номер материала, код единицы измерения, количество) оплаченных счетов поставщиков и неотфактурованных поставок на начало отчетного месяца с приходными документами на поступившие материальные ценности в отчетном месяце по тем же показателям. Кроме того, проверяется правильность проставления кода работниками отдела снабжения при акцепте документов на оплату, а при необходимости производится их декодировка и соответствующие исправления.

Полный или частичный отказ от оплаты за материалы и возврат неправильно оплаченных сумм отражается кодом 8 или 9 (код 8 указывает на частичный возврат сумм поставщиком, а код 9 – возврат предприятия полной суммы).

При расчете предприятия с поставщиками за материальные ценности образовавшаяся задолженность кодируется кодом 50 или 51 или соответственно сторнировочная запись – кодом 70 или 71. При этом код 50 указывает на частичную, а код 51 – на полную сумму переплаты (недоплаты) по счету. Соответственно сторнировочная (исправительная) запись обозначается на первичных документах кодом 70 или 71.

Следует отметить, что в практике предприятий имеют место случаи, когда к одному счету поставщика оформляется несколько приходных ордеров или одним приходным орденом фиксируются материальные ценности по нескольким счетам одного поставщика. В этом случае в вычислительном центре обрабатываются только те показатели, которые особо выделены.

Оплаченные предприятием счета поставщиков первоначально обрабатываются по специальной программе вычислительного центра "Учет банковских и кассовых операций". В результате обработки выдаются обороты по счету "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по складам и срокам оплаты, а затем про-

изводятся различные перегруппировки информации, связанные с учетом расчетов с поставщиками. Так, в ЭВМ вводятся развернутые остатки по конкретным поставщикам (аналитическим счетам) по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" на начало отчетного месяца. При этом первичные документы по неотфактурованным и неоплаченным поставкам обрабатываются по той же программе, что и информация по учету прихода материалов с расшифровкой номенклатуры материальных ценностей и видов операций.

Документы, подтверждающие материалы в пути, обрабатываются так же, как и информация об оплате поступивших материальных ценностей, с расшифровкой их номенклатуры и видов операций, если имеется такая возможность.

При сравнении информации об оплате с информацией о приходе материалов по номенклатуре, количеству и стоимости определяется разница между стоимостью поступивших на склады предприятия материальных ценностей и суммой их оплаты. Разница может быть положительной или отрицательной величиной. Она относится на счет 16 "Отклонение в стоимости материалов". Код отклонений 09. При отказе от оплаты или возврате денег, если их сумма меньше суммы оплаты по счету, материалы по которому не поступили, разница между суммой оплаты счета и суммой возврата учитывается на аналитическом счете материалов в пути на конец отчетного периода. Такая операция рассматривается как частичная оплата, и в соответствии с этим проставляется конкретный код.

Следовательно, в деятельности предприятия на участке учета материальных ресурсов при сопоставлении информации, подтвержденной первичными документами по оплате и поступлению (приходу) материальных ценностей, возможны следующие взаимосвязи и зависимости.

1. Общая сумма поступивших материалов равна сумме их оплаты. При таком равенстве данных, отраженных в соответствующих первичных документах, предприятие не имеет неотфактурованных и неоплаченных поставок и остатков материальных ценностей в пути.

2. Общая сумма по поступлению материальных ценностей больше суммы оплаты поставщикам. Сравнение этих данных свидетельствует о том, что на разницу между ними предприятие имеет неотфактурованные и неоплаченные поставки на конец отчетного месяца.

3. Общая сумма оплаты материальных ценностей больше суммы их поступления на предприятие. Разность между ними — остаток материалов в пути на конец отчетного месяца.

Если в текущем месяце возникла необходимость произвести корректировку неотфактурованных и неоплаченных поставок и материалов в пути на начало отчетного периода, то она производится посредством регулирования отклонений. Эта регулировка осуществляется следующим образом: стоимость неотфактурованных и неоплаченных поставок относится на отклонения со знаком "минус", а стоимость материалов в пути – со знаком "плюс".

Для оформления корректировки бухгалтерия составляет справку, в которой приводятся такие сведения: корреспонденция счетов, отражающая эти операции, номер и дата выписки сумм с расчетных счетов, номер склада, код поставщика, вид операции, номер платежного требования, номер сопроводительного документа и сумма.

Большое практическое значение имеет опыт автоматизации корреспонденции счетов операций по заготовлению и приобретению материальных ценностей, а также по их оприходованию и расходу, который основывается на использовании бухгалтерских счетов. При этом на соответствующем бухгалтерском счете учитываются определенные хозяйственные операции, имеющие признаки только им признаки и принятую корреспонденцию.

По действующему перечню хозяйственных операций составляется показатель адресов корреспондирующих бухгалтерских счетов. С этой целью заранее разрабатываются коды корреспонденций (проводок) согласно Плану счетов бухгалтерского учета.

Наличие четко установленного перечня хозяйственных операций с указанием корреспондирующих бухгалтерских счетов позволяет стандартизировать и автоматизировать записи по массовым хозяйственным процессам и явлениям. Особое значение приобретают различные программные продукты типа "С. Бухгалтерия", "ИНФО" и др.

5.4

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ – ВАЖНЕЙШИЙ ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности предприятие (организация) проводит инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Инвентаризация – способ проверки соответствия фактического наличия имущества в натуре данным бухгалтерского учета, от-

раженным на счетах. Инвентаризация позволяет проверить, все ли хозяйственные операции оформлены в документах и отражены в системном бухгалтерском учете, а также внести необходимые уточнения и исправления.

Инвентаризация имеет большое значение для правильного определения затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг, для сокращения потерь товарно-материальных ценностей, предупреждения хищений имущества и т. п.

Инвентаризация проводится в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации и Основными положениями по инвентаризации основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов. Согласно этим документам предприятия (организации) обязаны проводить инвентаризацию основных средств, капитальных вложений, незавершенного капитального строительства, капитального ремонта, незавершенного производства, товарно-материальных ценностей, денежных средств, расчетов и других статей бухгалтерского баланса.

Инвентаризации подлежат и товарно-материальные ценности, не принадлежащие предприятию, такие, как ценности на ответственном хранении, полученные для переработки, арендованные основные средства и т. п., а также по каким-либо причинам не учтенные ценности.

Основными задачами инвентаризации являются:

выявление фактического наличия основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, ценных бумаг, а также объемов незавершенного производства в натуре;

контроль за сохранностью товарно-материальных ценностей и денежных средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;

выявление товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество, не отвечающих стандартам качества, техническим условиям и т. п.;

выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей с целью последующей реализации;

проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других основных средств;

проверка реальной стоимости учтенных на балансе товарно-материальных ценностей, сумм денежных средств в кассе, на расчетном счете, на валютном счете, других счетах, денежных средств в пути, незавершенного производства, расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов и платежей, дебиторской задолженности (расчетов с покупателями, по векселям полу-

ченным и др.), кредиторской задолженности (поставщикам материалов, банкам, по векселям выданным, по налогам финансовым органам и др.) и других статей баланса.

Инвентаризации проводятся в обязательном порядке:

при передаче имущества предприятия, учреждения в аренду;
при выкупе, продаже, а также преобразовании государственного или муниципального предприятия в акционерное общество или товарищество;

перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года.

В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период наименьших остатков;

при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

при установлении фактов краж, ограблений – немедленно при установлении таких фактов;

после пожара или стихийных бедствий (наводнений, землетрясений и др.) – немедленно по окончании пожара или стихийного бедствия;

при первооценке основных средств и товарно-материальных ценностей, если иное не установлено в сроки, установленные соответствующими документами.

Все эти случаи обязательного проведения инвентаризации предусмотрены Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации от 20 марта 1992 г. № 10 с последующими изменениями и дополнениями.

Принятый Закон о несостоятельности (банкротстве) предприятий также предполагает необходимость проведения инвентаризации имущества предприятия-должника при проведении конкурсного производства. В практике имеют место случаи, когда происходит ликвидация предприятий без проведения соответствующей работы по выявлению фактического наличия имущества и обязательств. В такой ситуации проведение инвентаризации строго обязательно.

Инвентаризация должна проводиться в конкретные сроки, установленные в зависимости от вида и характера имущества. Эти сроки (периодичность) предусмотрены Положением о бухгалтерском учете и отчетности Российской Федерации:

основных средств – не менее одного раза в два-три года, а библиотечных фондов – не реже одного раза в пять лет;

капитальных вложений — не менее одного раза в год перед составлением годового отчета и баланса, но не ранее 1 декабря отчетного года;

незавершенного производства и полуфабрикатов собственной выработки — перед составлением годового отчета и баланса, но не ранее 1 октября отчетного года и, кроме того, периодически в сроки, устанавливаемые соответствующими вышестоящими организациями;

незавершенного капитального ремонта и расходов будущих периодов — не менее одного раза в год;

готовой продукции на складах — не менее одного раза в год перед составлением годового отчета и баланса, но не ранее 1 октября отчетного года;

малоценных и быстроизнашивающихся предметов — не менее одного раза в год;

нефти и нефтепродуктов — не реже одного раза в месяц;

сырья и прочих материальных ценностей — не менее одного раза в год перед составлением годового отчета и баланса, но не ранее 1 октября отчетного года;

денежных средств, денежных документов, ценностей и бланков строгой отчетности — не менее одного раза в месяц;

расчетов с банками (по расчетному счету, валютному счету, другим счетам, ссудам, кредитам и т. п.) — по мере получения выписок банков, а по переданным в банк на инкассо расчетным документам — на первое число каждого месяца;

расчетов по платежам в бюджет — не менее одного раза в квартал;

расчетов с дебиторами и кредиторами — не менее двух раз в год;

остальных статей баланса — на первое число месяца, следующего за отчетным годом.

Инвентаризация в зависимости от полноты охвата проверкой имущества может быть полной и частичной.

При *полной* инвентаризации проверке подлежат все виды имущества. Проводится она обязательно в конце года перед составлением годового отчета (исключение составляют некоторые виды имущества, упомянутые выше).

При *частичной* инвентаризации проверке подвергается один или несколько видов имущества в определенных местах хранения.

В зависимости от основания проведения инвентаризации бывают плановые и внеплановые.

Плановые инвентаризации проводятся в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности и Основными положениями по инвентаризации основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов.

Внеплановые инвентаризации организуются по мере необходимости, в основном внезапно.

Порядок проведения инвентаризаций на предприятии предполагает создание постоянно действующих *инвентаризационных комиссий* в составе: руководителя предприятия или его заместителя (председателя комиссии); главного бухгалтера; начальников структурных подразделений (служб); представителей общественности. Для непосредственного проведения инвентаризации имущества создаются рабочие комиссии в составе: представителя руководителя предприятия, назначившего инвентаризацию (председатель комиссии); специалистов (экономиста, работника бухгалтерской службы, инженера, технолога, товароведа, кладовщика и др.). В состав комиссии должны включаться опытные работники, хорошо знающие инвентаризируемое имущество, порядок формирования цен, первичный учет.

В межинвентаризационный период на предприятиях (организациях) должны проводиться систематически проверки и выборочные инвентаризации товарно-материальных ценностей в местах их хранения и переработки. Эти проверки и инвентаризации осуществляются по распоряжению руководителя работниками инвентаризационных групп, состоящих в штате предприятия, или специальными комиссиями, в состав которых включаются должностные лица, хорошо знающие товарно-материальные ценности, бухгалтерский учет и отчетность, а также представители общественности.

Персональный состав постоянно действующих инвентаризационных комиссий, рабочих инвентаризационных комиссий и комиссий, осуществляющих проверки и выборочные инвентаризации, утверждается приказом руководителя предприятия (организации).

Рабочие инвентаризационные комиссии:

осуществляют инвентаризацию ценностей и денежных средств в местах хранения и производства;

совместно с бухгалтерией предприятия участвуют в определении результатов инвентаризации и разрабатывают предложения по зачету недостач и излишков по пересортице, а также списанию недостач в пределах норм естественной убыли;

вносят предложения по вопросам упорядочения приема, хранения и отпуска товарно-материальных ценностей, улучшения учета и контроля за их сохранностью, а также реализации сверхнормативных и неиспользуемых ценностей;

несут ответственность: а) за своевременность и соблюдение порядка проведения инвентаризации в соответствии с приказом руководителя; б) за полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках проверяемых основных средств, товарно-

материальных ценностей, денежных средств и средств в расчетах; в) за правильность указания в описи отличительных признаков товарно-материальных ценностей (тип, сорт, марка, размер, а также цены и т. п.); г) за правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации в установленном порядке.

Члены инвентаризационных комиссий за внесение в описи заведомо неправильных данных о фактических остатках ценностей с целью сокрытия недостач и растрат или излишков товаров, материалов и других ценностей подлежат привлечению к ответственности в установленном законом порядке.

Основной задачей проверок и выборочных инвентаризаций в межинвентаризационный период является осуществление контроля за сохранностью товарно-материальных ценностей, выполнением правил их хранения, соблюдением материально ответственными лицами установленного порядка первичного учета.

Перед началом проведения инвентаризации членам рабочих инвентаризационных комиссий вручается приказ, а председателям — контрольный пломбир. В приказе устанавливаются сроки начала и окончания работы по проведению инвентаризации. Ко дню начала снятия фактических остатков должна быть закончена обработка всех документов по оприходованию и расходу ценностей, проведены соответствующие записи в карточках (книгах) аналитического учета и выведены остатки на день инвентаризации.

Прежде чем приступить к проверке фактического наличия товарно-материальных ценностей, рабочая инвентаризационная группа обязана: опломбировать подсобные помещения, подвалы и другие места хранения ценностей, имеющие отдельные входы и выходы; проверить исправность всех весоизмерительных приборов и соблюдение установленных сроков их клеймения; получить последние на момент инвентаризации реестры приходных и расходных документов или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

При внезапных инвентаризациях все товарно-материальные ценности подготавливаются к инвентаризации в присутствии инвентаризационной комиссии, а в остальных случаях — заблаговременно.

Инвентаризация основных средств, сырья, материалов, готовой продукции, товаров, денежных средств и других ценностей производится по каждому местонахождению их и ответственному лицу, на хранении у которого эти ценности находятся.

Проверка фактических остатков производится при обязательном участии материально ответственных лиц (кассиров, заведующих хозяйствами, кладовых, секций, торговых предприятий и т. п.).

Наличие ценностей при инвентаризации определяется путем обязательного пересчета, взвешивания, обмера.

Наименования инвентаризуемых ценностей и объектов и их количество показываются в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. Инвентаризационные описи могут быть заполнены как вручную, так и с использованием средств вычислительной техники. Поскольку процесс инвентаризации связан с созданием и обработкой огромных объемов информации, то при ее проведении необходимо использовать все виды средств автоматизации, включая малую и применение электронно-вычислительных машин.

Результаты инвентаризации обобщаются в ведомости, где отражаются выявленные расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, а также порядок регулирования этих расхождений.

Вопросы для самоконтроля и собеседования

1. Дайте определение понятия "первичный учет".
2. Какое место занимает первичный учет в информационной системе управления?
3. Какое место занимает первичный учет в системе бухгалтерского учета?
4. Какими основными принципами характеризуется первичный учет в системе управления, в том числе автоматизированной?
5. Каковы теоретические основы организации первичного учета на предприятии?
6. Кто является пользователем информации первичного учета?
7. Каковы методологические основы организации первичного учета на предприятии?
8. Каковы основные направления совершенствования организации первичного учета?
9. Что влияет на повышение уровня автоматизации первичного учета?
10. Каковы основные пути улучшения составления документации с использованием ЭВМ и других средств вычислительной техники?
11. Возможен ли выборочный учет производственных процессов и явлений? Приведите примеры.
12. Каково значение Международных стандартов учета и отчетности для совершенствования организации первичного учета?
13. В чем заключаются унификация, стандартизация и идентификация первичной информации?

14. Дайте определение документации.
15. Каково значение и место документации в организации первичного учета на предприятии?
16. По каким признакам классифицируются первичные документы?
17. Каковы пути совершенствования составления документов?
18. Каким образом обеспечивается юридическая обоснованность производимых хозяйственных операций?
19. Дайте определение инвентаризации.
20. Каково назначение инвентаризации?
21. Кем осуществляется инвентаризация имущества, финансовых обязательств на предприятиях?
22. Каковы сроки проведения инвентаризации?
23. В каких случаях проведение инвентаризации обязательно?
24. Каковы направления совершенствования проведения инвентаризации?
25. Как используются средства автоматизации при проведении инвентаризации?
26. Кем и как используются результаты инвентаризации?

ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

6.1

УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ

Поступающие в бухгалтерию предприятия (организации) первичные документы проверяются в части правильности арифметических подсчетов, законности и целесообразности оформленных в них хозяйственных операций. Затем осуществляются регистрация и экономическая группировка их данных в системе синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета. С этой целью сведения об остатках имущества, хозяйственных средств и источниках их формирования, а также данные о хозяйственных операциях из соответствующих первичных или сводных документов записываются в учетные регистры.

Учетные регистры – это счетные таблицы определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой данных об имуществе и источниках его образования. Они служат для отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

В зависимости от строения учетные регистры делятся на хронологические и систематические. В хронологических регистрах информация о хозяйственных операциях записывается в последовательности их совершения. В систематических учетных регистрах, кроме того, хозяйственные операции группируются по установленным признакам.

Учетные регистры ведутся в форме книг, журналов, ведомостей, карточек, машинограмм, отдельных листов и др.

Синтетический учет осуществляется в так называемых синтетических регистрах, а аналитический учет – в аналитических регистрах. Записи в регистрах производятся как вручную, так и с использованием средств вычислительной техники.

Записи по синтетическим счетам, как правило, ведут в журналах-ордерах и Главной книге или в заменяющих их машинограммах-ведомостях, а по аналитическим счетам — в книгах, машинограммах-ведомостях или на карточках. При ведении аналитического учета на карточках каждая вновь открываемая карточка регистрируется в особом реестре карточек, который дает возможность следить за их сохранностью.

6.2

ПРАВИЛА ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК

Учетные регистры, так же как и первичные документы, следует вести аккуратно, без помарок и подчисток. Обнаруженные ошибки в зависимости от их характера исправляются.

Существуют три способа исправления ошибок:

1) корректурный;

2) дополнительной записи;

3) сторнировочной записи, или "краснов сторно", имеются в виду обратные записи на предмет уничтожения неправильной записи.

Корректурный способ предполагает зачеркивание тонкой чертой неправильных сумм и текста так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое, и надписать правильных сумм и текста. Одновременно делается оговорка о сделанном исправлении.

Например, если вместо 100 тыс. руб. отражено 120 тыс. руб., следует зачеркнуть 120 тыс. руб. и написать сверху "100 тыс. руб.", а сбоку указать: "зачеркнуто 120 тыс. руб. и сверху написано 100 тыс. руб. Исправленному верить (подпись)".

Следует особо отметить, что на денежных документах (чеках, кассовых приходных и расходных ордерах и т. п.) никаких исправлений и помарок не допускается, особенно в цифрах.

Дополнительные записи производятся в тех случаях, когда сумма хозяйственной операции указана меньше надлежащей (ошибочно занижена). Например, за полученные товары с расчетного счета в банке перечислены 12 тыс. руб. Данная хозяйственная операция отражена правильной корреспонденцией счетов, но сумма ее занижена до 10 тыс. руб.

Была сделана следующая бухгалтерская запись: Д-т сч. "Товары", К-т сч. "Расчетный счет" – 10 тыс. руб.

Но поскольку за указанные товары следует перечислить 12 тыс. руб., то на недостающую сумму 2 тыс. руб. необходимо составить дополнительную проводку: Д-т сч. "Товары", К-т сч. "Расчетный счет" – 2 тыс. руб.

Дополнительные проводки даются в текущем или следующем месяце. Это правило исправления ошибок применяется в двух случаях: если в учетном регистре отдельной строкой не записаны данные первичного документа и при отражении в учетном регистре ошибочно заниженной суммы хозяйственной операции.

Сторнировочная запись предполагает корреспонденцию по счетам, но отрицательными (красными) числами. Сторнировки могут иметь место при неправильной корреспонденции счетов или при записи преувеличенной суммы, если в последнем случае уже нельзя применить корректурный способ. Способ "красное сторно" заключается в том, что первоначальная ошибочная запись повторяется в тех же счетах, но красными чернилами в той же сумме. При суммировании результатов операций записи, сделанные красными чернилами, вычитаются, и таким образом первоначальная ошибочная запись исключается из счетов бухгалтерского учета. После этого делается правильная запись учитываемых хозяйственных операций.

Если в отчетности предприятия за текущий год при инвентаризации или в других случаях допущены искажения отчетных данных, то исправление этих данных производится в отчетах за тот период (месяц, квартал, год), в котором были допущены искажения, а также в нарастающих итоговых данных (за квартал, с начала года) во всех последующих отчетах.

6.3

ПОНЯТИЕ О ФОРМАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Строение учетных регистров, применяемых в бухгалтерском учете, их взаимосвязь, последовательность и способы записи в них хозяйственных операций определяются формой бухгалтерского учета.

Форма бухгалтерского учета – это совокупность учетных регистров для отражения хозяйственных операций в определенной последовательности и группировке соответствующими приемами

записей. Формы бухгалтерского учета непрерывно развиваются от простейших бухгалтерских книг при мемориально-ордерной до современных рационально построенных регистров автоматизированных систем.

В России наибольшее распространение получили мемориально-ордерная, журнально-ордерная, таблично-перфокарточная и автоматизированная формы бухгалтерского учета. В связи с организацией огромного количества малых предприятий получила развитие упрощенная форма бухгалтерского учета на малых предприятиях.

Рассмотрим подробнее формы бухгалтерского учета, применяемые на российских предприятиях (организациях).

6.4

МЕМОРИАЛЬНО-ОРДЕРНАЯ ФОРМА УЧЕТА

Мемориально-ордерная форма учета применяется на предприятиях в нескольких вариантах в зависимости от особенностей отрасли промышленности и типа предприятия. В ней сочетаются книжные и карточные разработочные и группировочные учетные регистры.

Синтетический учет ведется в книгах или многографных ведомостях. Для аналитического учета используются книги, ведомости, карточки.

На каждую хозяйственную операцию (или группу операций, объединенных в сводном документе) составляется мемориальный ордер. Главное содержание мемориального ордера – это бухгалтерская проводка (корреспонденция счетов), дата ее составления и сумма. Мемориальный ордер может быть составлен в виде отдельного документа, а иногда место для мемориального ордера или заранее предусматривается в типографски изготовленных бланках документов (кассовые ордера, платежные требования-поручения и т. п.), или на документах делается соответствующий отпечаток штампом.

Большинство операций в течение месяца группируется во вспомогательных накопительных ведомостях. Затем по этим ведомостям раз в месяц составляются мемориальные ордера, например по сводным ведомостям начисления и распределения заработной платы, по сводному учету затрат на производство и др.

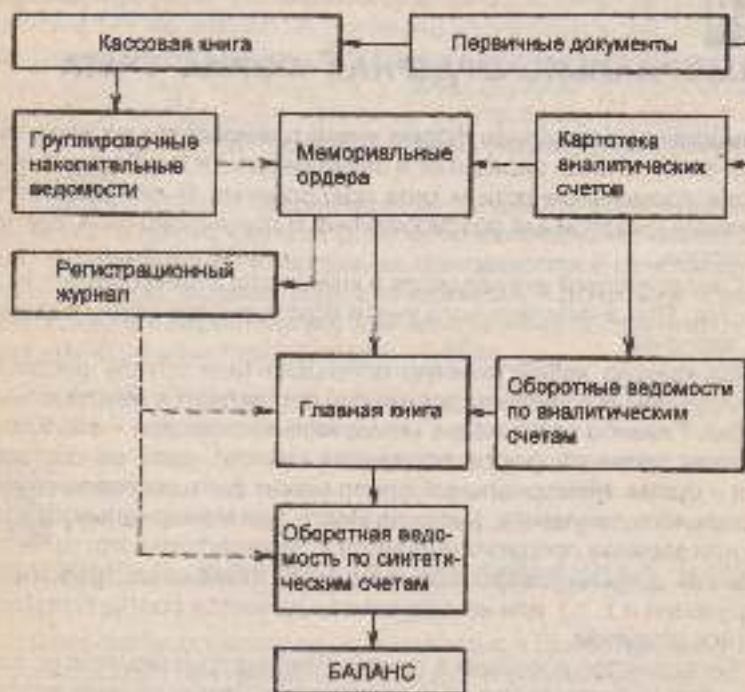
Форма мемориального ордера имеет следующий вид:

Мемориальный ордер № 13
Запись 18 июля 199 г.
Д-т счета 20 "Основное производство"
К-т счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"
Сумма – 19 тыс. руб.

Подпись бухгалтера

Н. Бодров

Схема мемориально-ордерной формы учета



Обозначения: 1. Сплошные линии показывают последовательность выполнения учетных записей.

2. Пунктирные линии показывают сверку итогов

Составленные мемориальные ордера записываются в хронологическом порядке в регистрационный журнал, им присваиваются порядковые номера.

После отражения в регистрационном журнале сведений о хозяйственных операциях данные мемориальных ордеров записываются в Главную книгу или заменяющую ее многографную ведомость.

В Главной книге на левой стороне счета отражаются данные о хозяйственных операциях по дебету, а на правой стороне счета — по кредиту.

Счета имеют многографную форму, в которой по дебету и кредиту счета указываются корреспондирующие счета. Такая система отражения хозяйственных операций в Главной книге обеспечивает простоту и наглядность записей.

Итоги по дебету и кредиту счетов Главной книги записываются в оборотную ведомость, построенную с использованием синтетических счетов.

На основании записей в аналитических счетах составляют оборотные ведомости аналитического учета, которые сверяют с оборотной ведомостью по синтетическим счетам. Оборот по дебету и кредиту синтетических счетов сверяется с оборотом в журнале регистрации мемориальных ордеров.

При мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета бухгалтерский баланс предприятия составляется на основании оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Мемориально-ордерная форма учета отличается простотой и поэтому имеет широкое распространение, однако ей присущи существенные недостатки. При ее ведении приходится составлять большое количество мемориальных ордеров, неоднократно записывать одни и те же данные в различные учетные регистры. Раздельное ведение синтетических и аналитических учетных регистров приводит к отставанию аналитического учета от синтетического.

В процессе совершенствования мемориально-ордерной формы учета постепенно отказались от составления мемориальных ордеров и регистрационного журнала, разработав регистры, основанные на группировочных и накопительных ведомостях, и, заменив книги свободными листами, создали более прогрессивную форму — журнально-ордерную, которая в дальнейшем получила широкое применение.

ЖУРНАЛЬНО-ОРДЕРНАЯ ФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Журнально-ордерная форма учета ввиду ее больших контрольных и аналитических возможностей при простоте ведения учетных работ применяется на большинстве предприятий, осуществляющих обработку бухгалтерской информации вручную или с частичной автоматизацией.

На современном этапе, реально оценивая удельный вес таких предприятий в народном хозяйстве, а также возможные сроки комплексной компьютеризации бухгалтерского учета, можно сделать вывод о том, что в обозримом периоде журнально-ордерная форма бухгалтерского учета сохранит свою роль в процессе обработки бухгалтерской информации.

Вместе с тем переход предприятий страны на План счетов бухгалтерского учета 1992 г. потребовал существенных изменений содержания и структуры журналов-ордеров и ведомостей.

Рекомендуемая журнально-ордерная форма бухгалтерского учета, ориентированная на План счетов бухгалтерского учета 1992 г., базируется на следующих основных принципах.

1. В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (п. 3), Методическими рекомендациями по применению журнально-ордерной формы учета* рассматриваемая журнально-ордерная форма бухгалтерского учета носит рекомендательный характер. Предприятия самостоятельно адаптируют ее к конкретным хозяйственным условиям и учетной политике.

2. Рекомендуемая журнально-ордерная форма бухгалтерского учета по содержанию и структуре максимально возможно сохраняет прежние трактовки и нумерацию журналов-ордеров и ведомостей к ним, чтобы облегчить предприятиям, ведущим учет по этой форме, переход на План счетов 1992 г.

3. Данная усовершенствованная форма учета рекомендуется для организации учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий всех отраслей народного хозяйства и видов деятель-

* Методические рекомендации по применению журнально-ордерной формы учета к Плану счетов бухгалтерского учета 1992 г. / Полякова С. И., Николаева С. А., Николаев А. В. и др. — М.: Бухгалтерский учет, 1992.

ности (кроме банков и бюджетных организаций) независимо от их подчиненности, форм собственности и организационно-правовой формы. В связи с этим новая форма исключила отраслевые варианты журналов-ордеров для промышленности, строительства, снабженческо-сбытовой деятельности.

4. Рассматриваемая журнально-ордерная форма бухгалтерского учета может применяться на предприятиях, имеющих разные размеры и объемы хозяйственной деятельности, ведущих учет вручную или с использованием вычислительных машин.

В соответствии с принятой на отчетный год учетной политикой и конкретной спецификой предприятие разрабатывает рабочий план счетов на основе предложенного типового плана счетов: выбирает счета первого порядка для отражения в бухгалтерском учете коммерческой и финансово-хозяйственной деятельности, а также, исходя из требований управления, контроля, рыночной ориентации, определяет перечень счетов второго и последующих порядков – субсчетов и аналитических счетов. Отсюда следует, что отдельные журналы-ордера могут вообще не применяться или применяться, но в меньшем объеме, т. е. в них могут отражаться кредитовые обороты только по некоторым из рекомендованных счетов.

Вспомогательные ведомости и регистры аналитического учета предприятие может применять по своему усмотрению или же разрабатывать самостоятельно исходя из конкретных особенностей.

В зависимости от объема отражаемой в учете информации, что обусловлено размерами предприятия и объемами его хозяйственной деятельности, а также целей внутреннего управления и периодичности представления текущей бухгалтерской отчетности журналы-ордера могут открываться на месяц или квартал.

5. В типовых журналах-ордерах предусматривается отражение лишь типовых хозяйственных операций. Для фиксации возможных вариантов хозяйственных операций, имеющих принципиально новый характер, в журналах-ордерах предусмотрены свободные графы.

6. Поскольку План счетов бухгалтерского учета 1992 г. предусматривает вариантность решения ряда учетных вопросов (приобретения материалов, учета затрат на производство, учета отгрузки и реализации продукции и др.), предполагается использовать варианты в содержании соответствующих учетных регистров.

В основе журнально-ордерной формы бухгалтерского учета лежат принципы накопления и систематизации данных первичных документов в учетных регистрах, позволяющие обеспе-

чить синтетический и аналитический учет средств, источников и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета. Это исключает необходимость составления мемориальных ордеров.

Хронологическая и систематическая записи хозяйственных операций осуществляются одновременно как единый рабочий процесс. Журнал хронологической регистрации хозяйственных оборотов не ведется.

Записи в накопительные регистры производятся в разрезе показателей, необходимых для управления финансово-хозяйственной и коммерческой деятельностью предприятия, а также для составления месячной, квартальной и годовой отчетности.

Аналитический и синтетический учет осуществляется, как правило, в единой системе записей, используя для этого два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости.

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

В виде исключения по некоторым видам счетов, по которым имеются значительное количество лицевых счетов, могут быть заведены карточки аналитического учета и на основе их данных в конце месяца составляться оборотные ведомости.

Кроме того, ведутся инвентарные карточки или книги учета объектов основных средств, карточки или ведомости учета затрат на производство по калькулируемым объектам, а также сортовые сальдовые ведомости по учету материалов, сортовые (сальдовые или оборотные) ведомости по учету готовых изделий.

Основными регистрами этой формы учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяются обычно в тех случаях, когда необходимые аналитические показатели сложно получить непосредственно в журналах-ордерах. Поэтому данные первичных документов предварительно группируются в ведомостях, а их итоги затем переносятся в журналы-ордера.

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций: данные первичных документов записываются только по кредиту соответствующих счетов с одновременным отражением оборотов по дебету корреспондирующих счетов.

В порядке исключения кассовые операции, операции по расчетному и валютному счетам в банке регистрируются в журна-

Главная книга
Счет 41 "Товары"

Месяц	Обороты по дебету					Обо- рот	Сальдо	
	с кредита счета № 76 по журналу- ордеру № 10	с кредита счета № 60 по журналу- ордеру № 10	с кредита счета № 42 по журналу- ордеру № 10	и т. д.	итого по дебе- ту		по кре- диту	де- бет
Сальдо на 1.01.9 г.								
Январь	32293	412330	74218		518841	291779	547717	

ле-ордере по кредиту, а в ведомости — по дебету счетов, пред- назначенных для учета указанных операций. Это необходимо для контроля, а также для того, чтобы не разобщать кассовые и банковские документы записями в различных журналах-ор- дерах.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца пере- носятся в Главную книгу, форма которой приведена выше.

По данным Главной книги составляется сальдовый бухгал- терский баланс. В тех случаях, когда остатки по бухгалтерско- му учету необходимо показать в сальдовом балансе по не- скольким статьям, запись производится на основании учетных регистров.

Главная книга открывается на год и служит для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для состав- ления сальдового бухгалтерского баланса. В ней записывают- ся сальдо на начало месяца (года), обороты по дебету и кре- диту счетов и сальдо на конец месяца (года) по каждому син- тетическому счету (в соответствии с действующим Планом счетов бухгалтерского учета). В Главной книге данные о теку- щих оборотах имущества (средств) записываются только по синтетическим счетам. Обороты по кредиту каждого синтети- ческого счета отражаются одной записью, а обороты по дебету — в корреспонденции с кредитруемыми счетами. Проверка правиль- ности записей, произведенных в Главной книге, осуществляют- ся путем подсчета сумм оборотов и сальдо по всем счетам бух- галтерского учета.

Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также суммы дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Схема журнально-ордерной формы учета



Обозначения: 1. Сплошные линии показывают последовательность выполнения учетных записей.

2. Пунктирные линии показывают сверку итогов.

При использовании журнально-ордерной формы учета отпадает необходимость в составлении шахматной контрольной ведомости и шахматного баланса, а также баланса оборотов по счетам.

Применение Главной книги, журналов-ордеров по кредитуемым счетам с указанием дебета счетов в порядке бухгалтерской корреспонденции позволяет осуществить экономическую группировку операций и ограничить записи данных об этих операциях. Однако следует особо отметить, что при журнально-ордерной форме учета записи в соответствующих учетных регистрах ведутся вручную.

Общая схема журнально-ордерной формы учета приведена выше.

В качестве примера рассмотрим журналы-ордера по учету кассовых операций, операций по расчетному счету в банке и по валютным счетам в банках.

Учет кассовых операций. Прием и выдача денежных средств, оформление приходных и расходных кассовых ордеров и других документов, ведение кассовой книги, составление отчета о кассовых операциях осуществляются в порядке, установленном Положением о ведении кассовых операций предприятиями, учреждениями и организациями.

Для учета кассовых операций, отражаемых на счетах 50 "Касса", предназначены журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 к нему. Эти бухгалтерские регистры отражают поступление денег в кассу предприятия и их расходование по целевому назначению согласно приложенным первичным документам. При этом в журнале-ордере записываются обороты по кредиту счета "Касса" в разрезе корреспондирующих дебетуемых счетов, а в ведомости — по дебету этого счета в корреспонденции с кредитруемыми счетами. Записи в журнале-ордере и ведомости производятся итогами за день на основании отчетов кассиров, подтвержденных приложенными к ним первичными документами. При незначительном количестве кассовых документов допускаются записи операций в учетные регистры один раз за 3–5 дней или даже реже по одному или нескольким отчетам кассира. В этом случае в графе "Дата" указываются первое и последнее числа, за которые производятся записи (например, 1–3, 1–5 и т. д.).

Итоги за день (несколько дней) в разрезе корреспондирующих счетов устанавливаются путем подсчета сумм однородных операций, отраженных в кассовом отчете и приложенных к нему документах согласно бухгалтерской разметке, предварительно проставляемой в отчете кассира или на первичных документах.

Остаток средств по кассе приводится в ведомости только на начало и конец месяца. При этом остаток на конец месяца определяется путем сложения остатка на начало месяца и итога оборота за месяц по ведомости (т. е. по дебету счета) и вычитания сумм оборота за месяц по журналу-ордеру № 1 (т. е. по кредиту счета). Остаток на конец месяца по счету является остатком на начало следующего месяца.

Журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 приведены на с. 126.

Учет операций по расчетному счету в банке. Для учета операций, отражаемых на счете 51 "Расчетный счет", предназначены журнал-ордер № 2 и ведомость № 2 к нему. При этом в журнале-ордере записываются кредитовые обороты по счету, а в ведомости — дебетовые. Записи в журнале-ордере и ведомости производятся на основании выписок банка по расчетному счету и приложенных к ним документов.

Журнал-ордер № 1 за март месяц 199__ г. (извлечение)
по кредиту счета № 50 "Касса" в дебет счетов

Стро- ка №	Дата (или за ка- кие числа)	26 "Обследо- вательные расходы"	51 "Расчет- ный счет"	70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"	71 "Расчеты с персоналом по другим операциям"	73 "Расчеты с персоналом по операциям спецразличий"	76 "Расчеты с разными дебитора- ми и кре- диторами"	Дру- гие счета	7 8 9	Итого
01	01.03	2 000	540 000	323 280	41 300	—	—	—	—	906 580
02	02.03	—	—	—	25 100	12 200	—	—	—	37 300
18	14.03 15.03 И.т.д.	—	116 000	425 500	32 500	820	—	—	—	116 000 458 820
Итого		2 000	656 000	748 780	98 900	12 200	820	—	—	1 518 700

Ведомость № 1 за март месяц 199 г. (извлечение)

Стро- ка №	Дата (или за какие числа)	46 "Реализация продукции (работ, услуг)"	51 "Расчетный счет"	62 "Расчеты с поставля- телями и экви- валентами"	70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"	71 "Расчеты с подразделе- ниями"	73 "Расчеты с персоналом по другим операциям"	75 "Расчеты с учре- ждениями"	Другие счета	Итого
01	01.03	550 000	360 580	—	—	2 000	—	—	—	932 580
02	02.03	—	—	—	—	350	—	—	—	350
18	14.03 15.03 И.т.д.	120 000	458 000	—	—	8 300	820	—	—	128 300 458 000
Итого		670 000	838 580	—	—	10 650	820	—	—	1 519 230

Сальдо на конец месяца
19 030 руб.

ЖУРНАЛ-ОРДЕР № 2/1
за август месяц 199__ г.
(извлечение)

по кредиту счѣта 52 "Валютный счѣт" в дебет счѣтов

Строка №	Дата выписки банка (или за какое время представлена)	50 "Касса"	51 "Расчетный счѣт"	55 "Специальные счѣта в банках"	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	80 "Прибыли и убытки"	Итого
01	05.08	300 000	6	7	10	14	900 000
И т. д.					600 000		

Ведомость № 2/1
за август месяц 199__ г.
(извлечение)

по дебету счѣта 52 "Валютный счѣт" в кредит счѣтов

Сальдо на начало месяца — руб.

Строка №	Дата выписки банка (или за какое время представлена)	06 "Долгосрочные финансовые вложения"	46 "Реализация продукции (работ, услуг)"	50 "Касса"	51 "Расчетный счѣт"	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"	80 "Прибыли и убытки"	Итого
01	05.08	1 000 000	4	7	8	9	10	11	1 250 000
И т. д.							250 000		

В журнале-ордере и ведомости записи делаются по корреспондирующим счетам итогами по одной или нескольким выпискам банка. Когда записи производятся итогами по нескольким выпискам, в графе "Дата" должны быть указаны первое и последнее числа этих выписок.

Группировка сумм для отражения в журнале-ордере и ведомости необходимых итогов осуществляется путем подсчета соответствующих данных в выписках или приложенных к ним документах согласно приведенным в них бухгалтерским разметкам. Корреспонденция счетов указывается как в банковских, так и в первичных документах.

Остаток средств на расчетном счете в банке приводится в ведомости только на начало и конец месяца. Остаток средств на конец месяца определяется аналогично остатку средств по ведомости № 1. В течение месяца для оперативных целей используются данные об остатках средств, показанные в выписках банка.

Учет операций по валютным счетам в банках. Счет 52 "Валютный счет" предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах в банках как на территории страны, так и за рубежом.

Порядок совершения и оформления операций по валютным счетам регулируется Правилами Центрального банка Российской Федерации.

Для учета операций, отражаемых на счете 52 "Валютный счет", используются журнал-ордер № 2/1 и ведомость № 2/1 к нему, а также карточка аналитического учета к счету 52 "Валютный счет".

Журнал-ордер № 2/1 и ведомость № 2/1 к нему приведены на с. 127.

Записи в журнале-ордере № 2/1 и ведомости № 2/1 ведутся на основании выписок банка и приложенных к ним первичных расчетных документов по корреспондирующим счетам. Записи могут производиться итогом по нескольким выпискам, при этом в графе "Дата" должны быть приведены начальная и конечная даты выписок.

Остатки средств на валютных счетах в банках указываются в ведомости только на начало и конец месяца. На протяжении месяца для оперативных целей используются данные об остатках средств, показанные в выписках банка.

При необходимости на предприятии организуется аналитический учет по каждому валютному счету, открытому в учреждениях банков, а также по видам валют. В этом случае целесообразно вести карточку аналитического учета к счету 52 "Валютный счет", в которой движение валютных ресурсов предприятия отражается по их видам.

ТАБЛИЧНО-ПЕРФОКАРТЧНАЯ ФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Данная форма бухгалтерского учета разработана применительно к использованию вычислительной техники — перфораторов и табуляторов. Она использовалась на первом этапе перехода процесса обработки информации на автоматизированный (компьютерный) учет.

Эта форма учета основывается на следующих принципах: основным носителем первичной (исходной) информации является первичный документ. Заполненные первичные документы соответствующим образом группируются в пачки по признаку однородности и участкам бухгалтерского учета: расходные кассовые ордера — в одну пачку; акты приемки на поступившие материальные ценности — в другую; наряды на работу — в третью и т. д.;

показатели, отражаемые в первичных документах и подлежащие вычислительной обработке, предварительно кодируются, т. е. им присваиваются цифровые обозначения, для чего заранее разрабатывается система кодирования показателей (например, склад основных материалов — код 01, склад горюче-смазочных материалов — код 02 и т. д.). В зависимости от номенклатуры материальных ценностей, готовой продукции, численности работников предприятия и т. п. важное значение имеет размерность кода (один, два знака и более);

показатели первичных документов, подлежащие вычислительной обработке, особо выделяются на документах (обводятся жирной рамкой), что облегчает их перенос на машинный носитель информации;

с помощью вычислительных машин — перфораторов выделенные на первичных документах показатели переносятся на машинный носитель — перфокарту согласно разработанной системе кодирования;

по каждому участку бухгалтерского учета (основных средств, материалов, расчетов по оплате труда, готовой продукции и др.) создаются массивы перфокарт — машинные носители информации;

по каждому массиву перфокарт составляется контрольная ведомость (контрольная табуляграмма), позволяющая определить правильность переноса информации с первичных документов на перфокарты;

исходя из поставленной цели, требований пользователей (т. е. какие промежуточные, результативные или отчетные показатели необходимо получить и в каких разрезах) соответствующие массивы перфокарт сортируются по определенным признакам на сортировках (в разрезе поставщиков, потребителей продукции, по складам, цехам — потребителям материалов и т. д.);

рассортированная информация обрабатывается на вычислительных машинах — табуляторах с целью получения учетных регистров — табуляграмм-ведомостей.

По итогам табуляграмм-ведомостей получают дебетовые и кредитовые обороты, составляются оборотные ведомости по аналитическим и синтетическим счетам. После необходимых преобразований составляется баланс предприятия.

Следовательно, схема прохождения обработки информации при этой форме бухгалтерского учета такова:

первичный документ → первичное на машинный носитель информации → создание массивов перфокарт → сортировка перфокарт по определенным признакам → получение табуляграмм-ведомостей.

Дальнейшим развитием таблично-перфокарточной формы бухгалтерского учета стала автоматизированная форма, ориентированная на широкое использование ЭВМ и другой вычислительной техники.

6.7

АВТОМАТИЗИРОВАННАЯ ФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Применение различных видов и модификаций электронно-вычислительных машин позволило в значительной степени усовершенствовать таблично-перфокарточную форму бухгалтерского учета, базирующуюся на использовании счетно-перфорационной техники. Была создана автоматизированная форма бухгалтерского учета, которая заимствовала некоторые принципы таблично-перфокарточной формы учета.

В условиях применения различных видов электронно-вычислительной техники, периферийных устройств, ориентации предприятий на совершенствование управления и развитие рыночной экономики все шире начинает внедряться автоматизиро-

ванная форма бухгалтерского учета, которая основана на следующих методологических принципах:

сохранения метода двойной записи при отражении хозяйственных операций. Одновременная запись производимой хозяйственной операции по дебету и кредиту корреспондирующих счетов способствует систематизации хозяйственных операций и обеспечивает действенный контроль за правильностью отражения их на счетах бухгалтерского учета;

организации программной индексно-последовательной взаимосвязи бухгалтерских счетов в соответствии с кодами стандартных, ежемесячно повторяющихся хозяйственных операций. Это означает, что массивы информации, типичных хозяйственных операций, таких, как поступление материалов от поставщиков, передача материалов в производство для выработки продукции, начисление заработной платы работникам предприятия, выдача заработной платы из кассы предприятия и т. п., предварительно кодируются (например, начисление заработной платы рабочим производственных цехов – код 0301, работникам аппарата управления – 0302, работникам отдела маркетинга – 0303, удержания подоходного налога с работников предприятия – 0401 и т. д.). Корреспонденция счетов обеспечивается путем непосредственной взаимной адресации совокупности одинаковых хозяйственных операций, которая представляет собой организованный массив (файл) данных, воспринимаемый и обрабатываемый ЭВМ. При такой организации сформированная информация всего набора хозяйственных операций передается на корреспондирующий синтетический счет, используя имеющийся индекс-адрес.

По тем хозяйственным операциям, которые носят несистематический характер (например, удержания из заработной платы работников за товары, купленные в кредит, удержания из заработной платы за допущенный и выявленный брак продукции и т. п.), используется принцип предварительного накопления информации. Учитывая разнородность таких хозяйственных операций, в записи каждой из них указывается индекс ее корреспонденции. Обработка этой информации производится по мере заполнения отведенного для нее объема памяти ЭВМ; разукрупнения объектов учета (единиц наблюдения), это означает, что электронно-вычислительная техника, автоматизированные системы управления дают возможность получать информацию не только по объекту в целом, но и по отдельным его частям: по конкретному поставщику материалов, конкретному покупателю продукции и т. п., что особенно важно в ус-

ловиях становления и развития рыночных отношений, когда большое внимание уделяется не только результатам деятельности своего предприятия, но и окружающим другим предприятиям, фирмам и т. д.;

обеспечения автоматического ввода различных данных хозяйственных операций (исходной информации) в ЭВМ с документов через систему периферийного оборудования (различные счетчики, датчики и др.). При этом необходима ориентация на ввод минимального количества первичной (исходной) информации, которая бы в максимальной степени удовлетворяла потребности различных пользователей информации;

обработки в ЭВМ первичной (исходной) информации хозяйственных операций по разным программам с учетом решения конкретных задач в зависимости от требований пользователей информации;

непосредственной индексации итоговой информации по каждому синтетическому и аналитическому счету и использования ее для формирования показателей обратных ведомостей синтетического и аналитического учета, Главной книги;

получения на основе обработки информации сформированного банка данных, использование которого на разных уровнях управления создает перспективу обеспечения ведения учета в запросно-ответном режиме исходя из потребностей пользователя в информации;

дифференциации объемов учетной информации по объектам управления и обеспечения ее совместимости и взаимосвязи, что достигается применением системы группировочных показателей и признаков (например, группировочный признак — номенклатурный номер материала, табельный номер работника предприятия, номенклатурный номер вида продукции, код склада материалов, код цеха основного производства и т. п.). Этот принцип означает также, что из общего объема показателей разным пользователям нужна различная информация для подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений (так, руководителю предприятия для управления нужны ежедневный объем реализованной продукции, поступление оплаты за нее, наличие средств предприятия на счетах в банках и др., бригадир участка необходимо располагать данными о наличии материалов на каждом рабочем месте, количестве выработанной продукции за смену, численности рабочих, занятых в каждую смену, и т. п.);

обеспечения условия для автоматического исчисления себестоимости продукции по конкретным видам продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг;

обеспечения выдачи информации, необходимой для составления всех видов отчетности (месячной, квартальной, годовой) и оперативного управления предприятием;

обеспечения органической увязки всех видов учета: бухгалтерского, оперативно-технического и статистического.

Соблюдение перечисленных принципов позволяет иметь эффективную автоматизированную форму бухгалтерского учета, ориентированную на возможности различных ЭВМ, автоматизированных систем, отвечающую потребностям управления, рынка.

6.8

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА В УСЛОВИЯХ АВТОМАТИЗИРОВАННОГО РАБОЧЕГО МЕСТА БУХГАЛТЕРА (АРМБ)

Совершенствованию организации бухгалтерского учета в значительной степени способствуют создаваемые на предприятиях автоматизированные рабочие места бухгалтеров (АРМБ).

При решении проблемы организации автоматизированного рабочего места бухгалтера можно выделить несколько этапов.

На первом этапе предполагается создание в подразделениях учетного аппарата отдельных АРМБ на основе средств организационной и вычислительной техники.

На втором этапе внутри учетного аппарата будут созданы локальные сети АРМБ (многотерминальные системы).

На третьем этапе локальные сети документирования и обработки учетной информации будут объединены в одну систему со средствами организационной и вычислительной техники. Это приведет в перспективе к созданию безбумажной технологии обработки информации.

На современном этапе имеются все предпосылки для решения задач первого и второго этапов создания АРМБ для различных работников аппарата управления и учета*.

* См.: Подольский В. И. Автоматизированная форма бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1991.

В общем виде процесс создания и обработки документов можно представить в виде последовательных фаз обработки, проводимых на различных участках учета. В свою очередь, фазы могут состоять из одного или нескольких каналов обработки — рабочих мест сотрудников аппарата бухгалтерского учета. Каналы обработки строятся в зависимости от средств организационной и вычислительной техники.

Системные функции автоматизированного канала обработки информации на основе АРМБ должны обеспечивать: контролируемый ввод и вывод информации; редактирование вводимой и хранимой информации; организацию хранения учетной информации на внешних носителях; защиту информации от несанкционированного доступа; семантическую целостность и защиту от физического разрушения хранимой учетной информации; поиск, арифметическую и логическую обработку информации; обмен с другими информационными объектами.

В качестве технической базы для построения АРМБ могут быть использованы микроЭВМ различных сетей. Автоматизированный канал должен включать помимо микроЭВМ периферийное оборудование — дисплей, накопители на магнитных лентах, твердых и гибких дисках, устройство печати.

Перспективным направлением развития отечественной микропериферии является разработка компактных твердых дисков (накопителей) и печатающих устройств на основе "ромашки", обеспечивающих качественное документирование информации (на уровне машинописного изготовления).

Можно выделить следующие основные функциональные направления использования АРМБ: обработка учетной информации; информационно-справочное обслуживание производственно-хозяйственной и финансовой деятельности; анализ функционирования АРМБ для подразделения учетного аппарата, где создано АРМБ.

Первое направление предполагает автоматизацию таких стадий учетного процесса, как изготовление, регистрация документов, контроль использования и обработка документов и т. п.

Второе направление предполагает создание локальных баз данных нормативно-справочной информации, используемой в деятельности учетного аппарата.

Функциональное направление, связанное с деятельностью учетного аппарата и его анализом на базе АРМБ, предполагает решение ряда задач по определению эффективности процессов обработки (оценка времени, экономических показателей, параметров надежности и качества процесса обработки) и общей организации работ по учету, планированию и анализу. Уделяется внимание также вопросам использования получен-

ной информации в условиях функционирования АРМБ для подготовки и принятия соответствующих управленческих решений. Получаемая информация дифференцируется по уровням ее применения.

ПРОГРАММА "1 С: БУХГАЛТЕРИЯ".

При автоматизации бухгалтерского учета используются различные программы. Рынок бухгалтерских программ насыщен сравнительно недорогими, но достаточно мощными программами (особенно для малых и средних предприятий).

Среди них особое место занимает "1 С: Бухгалтерия" – универсальная бухгалтерская программа, применяемая при ведении как простого, так и двойного учета. За счет полной настраиваемости она успешно используется на промышленных предприятиях, в малых организациях, в торговле, бюджетных организациях и т. п. Программа построена по принципу "от простого – к сложному". Ее можно применять для простых операций: печатать платежные поручения; формировать оборотные ведомости, реестры счетов, главную книгу, отдельные отчеты. Программа может автоматизировать бухгалтерский учет по всем разделам. Основным документом для всех современных бухгалтерских программ, в том числе и программы "1 С: Бухгалтерия", является *Журнал операций*.

Вид экрана программы такой. Вначале выводится титульный экран, который предусматривает:

в первой строке название программы и сведения о разработчике;

в одной или двух последних строках перечисление доступных в данном режиме функциональных клавиш и их назначение;

остальные строки – рабочее пространство; в них выводятся меню, бланки запросов, списки, документы и т. п.

Поскольку программа "1 С: Бухгалтерия" предназначена для ведения бухгалтерского учета на предприятии, прежде всего вводятся такие данные, как название предприятия, отрасли, адрес, фамилии директора, главного бухгалтера предприятия, код, телефон. Программа как бы "запоминает" все эти данные и затем автоматически выводит в документах. Характеристики предприятия вводятся в раздел "Константы".

До начала работы с программой необходимо установить текущую дату, год. Все это выполняется в пункте главного меню "Сервис" в разделе "Установка параметров", где задается текущий рабочий квартал. Далее в меню "Операции" устанавливается интервал видимости операций, т. е. первый и последний месяцы рабочего квартала. Это необходимо для того, чтобы отражались

только текущие хозяйственные операции заданного периода. Начало работы программы предусматривает ввод остатков на начало отчетного периода, которые являются переходящими из предыдущего периода.

Остатки по счетам вводятся в Журнал операций. Для этого в программе предусмотрен вспомогательный активно-пассивный нулевой счет (счет 00). Например, чтобы ввести сальдо по счету 50 "Касса" в размере 100 руб. устанавливается проводка: Д-т сч. 50 К-т сч. 00, которая в Журнале операций выглядит так:

Дата	Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции	№
21.12.97	50	00	100	Остаток на сч. 50 100	0

Аналогично вводят остатки по остальным счетам.

После того как введены остатки по счетам и установлен рабочий квартал приступают к вводу хозяйственных операций.

Все хозяйственные операции предприятия вводятся в Журнал операций или в виде бухгалтерских проводок, или документов. Проводки можно вводить вручную или пользоваться типовыми операциями. Они могут формироваться автоматически после ввода документов (приходных и расходных кассовых ордеров, накладных и т. п.). Перечень документов, их внешний вид, а также способ формирования проводок настраивается пользователем. Таким образом, действуют два основных принципа ввода – "от проводки" и "от документа".

Журнал операций представлен в виде таблицы ("1 С: Бухгалтерия", "Инфо-бухгалтер" и др.) или в виде обычного текстового файла ("Турбо-бухгалтер"). Каждый из них имеет свои достоинства и недостатки: в табличном виде проще делать выборки (фильтры) и сортировку по определенному признаку (например, по дебету счета, по кредиту счета, дате, комментариям и т. п.), но текстовый вид более наглядный, в такой Журнал операций можно вводить проводки любым текстовым редактором независимо от программы. Проводки и документы могут быть разделены на несколько журналов.

В Журнале операций помимо "классической" проводки: "дебет – кредит – сумма" может храниться информация об объектах аналитического учета (субконто), количестве и валюте. Например, для счета 01 "Основные средства" можно открывать субсчета: 01–01 "Здания", 01–02 "Сооружения", 01–04 "Машины и оборудование" и т. п. Для каждого значения субконто вводятся определенные параметры. Так, в примере по учету основных средств такими параметрами являются: код вида основных средств, первоначальная стоимость, годовая норма амортизации, материально ответственное лицо. По желанию можно установить и дополнительные параметры.

Журнал операций имеет такие показатели: дата, дебет и номер документа, кредит и номер документа, субконто дебет, субконто кредит, цена, сумма, содержание операции.

При вводе проводки с использованием типовых операций программа запрашивает определенные данные (параметры типовой операции) и на их основании строит проводки (вычисляет суммы, предоставляет счета). Например, при введении суммы оплаты поставщику программа вычисляет НДС и составляет проводки (сумма без НДС, сумма НДС). В комплексе программы имеются все основные типовые операции. Кроме того, можно создавать свои типовые операции и исправлять те, которые содержатся в комплексе.

По типовым операциям можно использовать функции вычисления оборотов по счетам и остатков (как правило, на любую дату и по любому аналитическому признаку, а также остатков по всем счетам). Благодаря этому можно создавать операции, закрывающие счета, вычисляющие налоги, курсовую разницу, валютное покрытие.

В программе "1С: Бухгалтерия" существуют два вида типовых операций: обычные и особый вид операций "документы и расчеты". Последние операции формируют проводки не в момент ввода, а в момент расчета, т. е. при изменении алгоритма такой операции или при изменении внешних данных проводки будут перестроены автоматически.

Программа формирует необходимые бухгалтерские сводные регистры — сальдово-оборотные ведомости, журналы-ордера, "шахматки", журналы по счетам, анализ счета и т. д. — все те формы, которые необходимы бухгалтеру для расчета итоговых данных, формирующих бухгалтерскую отчетность. Разные виды отчетов можно подготовить с помощью различных параметров. Используя режим формирования произвольных отчетов, можно изменять существующие и создавать новые отчеты и справки как для внутреннего учета, так и для внешней отчетности.

Программа "1С: Бухгалтерия" способна работать при любых изменениях, вызванных законодательством. Бухгалтер может и сам вносить коррективы в План счетов, схемы проводок, перечень объектов аналитического учета, формы документов и регистров.

Рассмотренные выше формы бухгалтерского учета широко применяются в отечественной практике, однако переход на Международные стандарты учета и отчетности, условия рыночной экономики настоятельно требуют совершенствования используемых форм учета, в максимальной степени сохраняя положительные качества.

УПРОЩЕННАЯ ФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Бухгалтерский учет на малом предприятии, как и на других предприятиях, основывается на единых методологических принципах, установленных Федеральным законом о бухгалтерском учете № 129-ФЗ от 21.11.96 г., Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 1994 г. № 170, и правилах, определяющих порядок их применения, установленный в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 и последующими изменениями и дополнениями.

Принятый Государственной Думой 8.12.95 г. Федеральный закон "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства", одобренный Советом Федерации 20 декабря 1995 г. № 222-ФЗ, определяет правовые основы ведения и применения упрощенной системы учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства – юридических лиц и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Наряду с упрощенной системой малые предприятия могут применять и обычную систему учета. Право выбора системы учета и отчетности или возврат к принятой ранее системе предоставляется субъектам малого предпринимательства на добровольной основе в порядке, предусмотренном указанным Федеральным законом.

Согласно приведенным документам и приказу Минфина РФ от 22.12.95 г. № 131 "Об указаниях по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства" в зависимости от объема, вида деятельности малого предприятия разрешается организовывать бухгалтерский учет по одному из трех вариантов его ведения:

способом двойной записи на счетах бухгалтерского учета в регистрах;

способом двойной записи на счетах бухгалтерского учета в книге учета хозяйственных операций;

по упрощенной системе учета и отчетности без применения счетов и двойной записи в книге учета доходов и расходов (простая форма учета).

Методология бухгалтерского учета на малом предприятии предусматривает обеспечение следующих принципов:

соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики (системы правил) в отражении отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;

отражение в учете всех хозяйственных операций, совершенных в отчетном периоде, а также результатов инвентаризации имущества предприятия и его обязательств;

правильность отнесения расходов и соответствие их доходам по отчетным периодам;

раздельный учет затрат на производство продукции (работ, услуг) и капитальные вложения.

качественное и экономное ведение учета;

непротиворечивость.

Выполнение указанных принципов при ведении бухгалтерского учета основывается на документировании всех хозяйственных операций в момент совершения путем регистрации их в соответствующих формах первичной учетной документации.

Средства предприятия и источники их формирования при совершении и оформлении хозяйственных операций подлежат оценке в рублях с последующим отражением в первичных учетных документах фактически произведенных расходов на момент совершения операции.

Предприятие может использовать для первичного учета формы первичных документов, разработанные государственными органами (Госкомстатом РФ и Министерством финансов РФ, другими министерствами и ведомствами) или самостоятельно с соблюдением установленных требований – наличие определенного Положением минимума показателей.

К такому минимуму относятся: наименование документа (формы); код формы; дата составления; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в денежном и натуральном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи и их расшифровки. При этом предприятие должно знать, что данный состав показателей форм первичного учета позволяет ему иметь необходимые сведения о своем имуществе и контролировать его в количественном и стоимостном выражении.

Однако для формирования себестоимости продукции (работ, услуг) таких показателей недостаточно. Отдельные операции требуют наличия дополнительных показателей. Так, по сдел-

кам с физическими лицами налоговое законодательство предусматривает сообщение ими в налоговые органы об их доходах, что вызывает необходимость получения дополнительной информации о субъекте сделки и отражении ее в первичных учетных документах.

Бухгалтерский учет на малом предприятии ведется специалистом или работником бухгалтерии, являющейся его самостоятельным подразделением. Учет по поручению руководителя может вестись специализированной организацией или специалистом на договорных началах. Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии несет его руководитель, который обязан создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями, службами, работниками, имеющими отношение к учету (осуществляющими первичный учет хозяйственных операций), требований бухгалтера (специалиста, занятого бухгалтерским учетом) в части оформления и предоставления для учета необходимых документов или информации.

При наличии на малом предприятии бухгалтерии ее возглавляет главный бухгалтер, назначаемый и освобождаемый от должности руководителем предприятия и находящийся в его подчинении.

- Главный бухгалтер обеспечивает:
 - организацию первичного учета на предприятии;
 - отражение на счетах и в регистрах бухгалтерского учета всех осуществляемых бухгалтерских операций (при ведении учета по первым двум вариантам);
 - контроль за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
 - предоставление необходимой информации руководству (и другим службам) о хозяйственной и финансовой деятельности предприятия;
 - составление бухгалтерской отчетности и представление ее в установленный срок в соответствующие адреса;
 - анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
 - разработку учетной политики (системы правил ведения бухгалтерского учета и отражения ее в планах хозяйственной и финансовой деятельности предприятия);
 - внедрение вычислительной техники по всем стадиям учетного процесса.

Главный бухгалтер совместно с руководителем предприятия подписывает документы, служащие основанием для приемки и выдачи материальных ценностей и денежных средств,

а также расчетных и финансовых обязательств. Главный бухгалтер должен участвовать в процессе заключения хозяйственных договоров и, визируя, подтверждать их соответствие законодательству и учредительным (или иным) документам предприятия.

На малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, обязанности кассира может выполнять главный бухгалтер или другой работник по письменному распоряжению руководителя предприятия.

Организация бухгалтерского учета хозяйственных операций на малом предприятии ведется в рамках системы взаимосвязанных бухгалтерских счетов путем применения метода двойной записи и предполагает, что в момент отражения отдельной операции в системе счетов бухгалтерского учета она классифицируется, т. е. в зависимости от экономического содержания и характера операции определяются соответствующие счета (или группы счетов), используемые для ее учета.

При использовании метода двойной записи каждая хозяйственная операция, исходя из ее экономического содержания, отражается в денежном выражении не менее чем на двух счетах бухгалтерского учета, по дебету одного (или более) счета и кредиту другого. При этом суммы по дебету и кредиту счетов учета хозяйственной операции должны быть равны.

Система применяемых бухгалтерских счетов позволит предприятию иметь обособленную информацию о его имуществе (средствах и расчетах) по их видам (наименованиям, объектам) и источникам приобретения (вкладам, фондам, заемным средствам и обязательствам).

Предназначенная для конкретного малого предприятия система счетов регламентируется принятым на предприятии сокращенным рабочим планом счетов, который позволяет вести учет имущества и его обязательств в регистрах бухгалтерского учета по главным для него счетам.

Для обобщения информации о хозяйственной и финансовой деятельности предприятия в количественном и стоимостном выражении используются специальные бухгалтерские регистры.

Министерством финансов Российской Федерации приказом от 22 декабря 1995 г. № 131 "Об указаниях по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства" рекомендованы для ведения бухгалтерского учета на малом предприятии специальные учетные регистры упрощенной формы.

В частности, должны быть использованы следующие ведомости:

№ В-1 "Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (износа)";

№ В-2 "Ведомость учета производственных запасов и готовой продукции, а также НДС, уплаченного по ценностям";

№ В-3 "Ведомость учета затрат на производство";

№ В-4 "Ведомость учета денежных средств и фондов";

№ В-5 "Ведомость учета расчетов и прочих операций";

№ В-6 "Ведомость учета реализации";

№ В-7 "Ведомость учета расчетов с поставщиками";

№ В-8 "Ведомость учета оплаты труда";

№ В-9 "Ведомость (шахматная)".

Записи в приведенных регистрах (кроме в № В-9) ведутся на основании данных первичных документов по счетам принятой системы счетов.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета малое предприятие должно составлять на основе типового плана счетов. Рабочий план счетов бухгалтерского учета малого предприятия, рекомендованный к применению Министерством финансов Российской Федерации (код и наименования счетов даны в соответствии с действующим планом счетов бухгалтерского учета), приведен в табл. 5.

Как следует из предлагаемого рабочего плана счетов малого предприятия, вошедшие в него отдельные бухгалтерские счета помимо прямых учетных задач должны также выполнять и функции других счетов.

Так, при наличии у малого предприятия нематериальных активов (счет 04 "Нематериальные активы" по типовому плану счетов) и арендуемых основных средств с правом выкупа (счет 03 "Долгосрочно арендуемые основные средства") их учет ведется на счете 01 "Основные средства", а учет выбытия – через счет 46 "Реализация" (вместо счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств"). В этом случае на счете 02 "Износ основных средств" учитывается также износ нематериальных активов (вместо счета 05 "Амортизация нематериальных активов").

На счете 10 "Материалы" можно вести учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов (счет 12), животных на выращивании и откорме (счет 11), а также оборудования (счет 07). Учет долгосрочных (счет 06) и краткосрочных финансовых вложений (счет 58) ведется на одноименных субсчетах счета 53 "Финансовые вложения".

Предприятия-арендодатели, передавшие основные средства в долгосрочную аренду с правом выкупа, задолженность арендатора (счет 09) учитывают на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

РАБОЧИЙ ПЛАН
счетов бухгалтерского учета малого предприятия

Раздел	Наименование счета	Номер счета	Вид деятельности, где применяется счет
Основные средства	Основные средства	01	Все виды деятельности
	Износ основных средств	02	То же
Производственные запасы	Материалы	10	х
	Запасы на производство	20	х
Готовая продукция, товары, реализация	Основное производство	08	х
	Капитальные вложения	40	х
Денежные средства	Готовая продукция	46	х
	Реализация	50	х
	Касса	51	х
	Расчетный счет	52	х
	Валютный счет	55	х
	Специальные счета в банках	58	х
	Финансовые вложения	60	х
	Расчеты	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	68
Расчеты	Расчеты с бюджетом	69	х
	Расчеты по страхованию и обязательности	70	х
	Расчеты с персоналом по оплате труда	76	х
	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	80	х
Финансовые результаты и использование прибыли	Прибыли и убытки	85	х
Капитал и резервы	Уставный капитал	86	х
	Несопределенная прибыль	90	х
Краткосрочные пассивы	Кредиты и заемные средства		

Учет расчетов по авансам выданным и полученным (счета 61 и 64), расчетов по претензиям (счет 63), по имущественному и личному страхованию (счет 65), с подотчетными лицами (счет 71), с персоналом по прочим операциям (счет 73), с учредителями (счет 75), по недостачам (счет 84) ведется на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Для учета прибыли (убытков) (счет 80), использования прибыли (счет 81) и нераспределенной прибыли (счет 88) предназначен счет 80 "Прибыли и убытки".

Средства резервного капитала (счет 86), целевого финансирования (счет 96) и специальных фондов учитываются на счете 88 "Нераспределенная прибыль".

Все кредиты банков (краткосрочные – счет 90, долгосрочные – счет 92, заемные средства: краткосрочные – счет 94, долгосрочные – счет 95) учитываются на счете 90 "Кредиты и заемные средства".

При организации бухгалтерского учета на малых предприятиях допускаются применение рабочего плана счетов с большим или меньшим количеством счетов, но следует иметь в виду, что выбранная группа счетов должна обеспечивать учет всех хозяйственных операций, осуществляемых данным малым предприятием в процессе хозяйственной деятельности, с отражением особенностей такого предприятия.

Малые предприятия, чья деятельность осуществляется в сфере, не требующей наличия собственных основных средств (или с использованием их на условиях аренды), определенного запаса материалов, учета задолженности покупателей и обязательств поставщикам и подрядчикам, а также процесс производства и реализации продукции которых завершается в течение отчетного месяца, применяют простую форму бухгалтерского учета.

Данные предприятия могут применять рабочий план счетов со следующей более сокращенной номенклатурой счетов бухгалтерского учета, табл. 6.

Таблица 6

РАБОЧИЙ ПЛАН

счетов с сокращенной номенклатурой

Активные счета для учета средств	Но- мер счета	Пассивные счета для учета источников средств	Но- мер счета
Затраты на производ- ство	20	Уставный капитал	85
		Прибыли и убытки	80
Реализация продукции	46	Расчеты с бюджетом	68
Касса	60	Расчеты по страхованию	69
Расчетный счет	51	Расчеты с персоналом по оплате труда	70
Расчеты с дебиторами	78	Расчеты с разными кредиторами	76
		Кредиты банка	90

В соответствии с вариантом рабочего плана счетов, утвержденным или принятым для использования в учете, предприятие выбирает также и соответствующую систему бухгалтерского учета из предложенных Министерством финансов Российской Федерации.

Сущность простой формы учета на малом предприятии состоит в том, что регистрация первичных учетных документов, определение себестоимости продукции и финансового результата производятся в одном бухгалтерском регистре – книге учета хозяйственных операций (форма № К-1).

Кроме того, для учета расчетов с работниками по оплате труда, а также с бюджетом по налогам с их доходов бухгалтерия малого предприятия ведет ведомость учета оплаты труда (форма № В-8).

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

Этот регистр малое предприятие может вести в виде ведомости, открывая ее на месяц, а при необходимости, используя вкладные листы для учета операций по счетам, – в форме книги, в которой операции учитываются за весь отчетный год. В этом случае книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера, а также оттиском печати малого предприятия.

Книга учета хозяйственных операций открывается записями сумм остатков на начало года или на начало деятельности малого предприятия по каждому виду имеющихся средств и источников.

Затем в графе 3 "Содержание операции" записывается месяц и в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца. При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в книге по графе "Сумма", отражаются методом двойной записи, одновременно по графам "дебет" и "кредит" соответствующих счетов (с. 146, 147).

Малые предприятия, имеющие на балансе собственные основные средства, переходящие с одного отчетного периода на другой запасы материалов, товаров и готовой продукции, осуществляющие значительное количество расчетных операций через банк с покупателями и поставщиками, ведут бухгалтерский учет имущества, расчетов и других хозяйственных операций на соответствующих учетных регистрах (табл. 7).

Регистрация операций				Наличие и движение					
№ п/п	Дата и номер документа	Содержание операции	Сумма	Затраты на производство		Касса		Расчетный счет	
				Дебет (приход)	кредит (расход)	Дебет	кредит	Дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	04.01.9X № 1	Сальдо на 01.01.9... г. Найдена зарплата рабочим основного производства	9 345	6 100		15		2 980	
2	04.01.9X № 2	Получены деньги с расчетного счета в кассу	655	655					
3	05.01.9X № 12	Получены в произ- водства материалы	670			670			670
4	05.01.9X № 1	Выдана заработная плата И. т. д.	340	340				655	
Итого			7 030	2 425	—	1 350	1 335	680	590

Подобный тип малого предприятия может использовать, в частности, такой сокращенный рабочий план счетов бухгалтерского учета (табл. 8).

Записи хозяйственных операций в регистрах на основании первичных учетных документов (актов, накладных, отчетов и т. п.) производятся одновременно в двух ведомостях: в одной – по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в графе "Корреспондирующий счет"), в другой – по кредиту корреспондирующего счета с аналогичной записью номера дебетуемого счета.

Ведомость, как правило, применяется для учета хозяйственных операций по одному из используемых бухгалтерских счетов. В обеих ведомостях в графах "Содержание операции" (или крат-

ГА

венных операций

(тыс. руб.)

средств предприятия													
Реализация		Расчеты по оплате труда		Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами		Расчеты с бюджетом		Расчеты по страхованию		Прибыль и ее использование		Материалы	
дебет (задолженность)	кредит (оплачено)	дебет (выдано)	кредит (начислено)	дебет	кредит	дебет (начислено)	кредит (долженность)	дебет (начислено)	кредит (долженность)	дебет (использование)	кредит	дебет	кредит
11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
			655				8385				1580	850	
		655											340
		1335	1335	—	2680	—	—	—	—	—	—	1240	1090

кая характеристика) делается запись на основании первичной документации о сути совершенной операции (шифры, пояснения и т. п.).

Ведомость № В-1 учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений является регистром аналитического и синтетического учета наличия и движения основных средств (счет 01 "Основные средства").

Данные о наличии и движении основных средств записываются в ведомости позиционным способом по каждому объекту отдельно. Ежемесячно при наличии движения основных средств подсчитываются суммы их оборотов и выводится остаток основных средств на 1-е число следующего за отчетным месяца.

**Учетные регистры в системе бухгалтерского учета
имущества и обязательств малого предприятия**

Вид имущества и обязательств	Вид ведомости
1	2
Основные средства	Ведомость № В-1, учет ведется по счету 01, 02
Материалы, МБП, товары и готовая продукция, износ основных средств	Ведомость № В-2 — по счету № 10
Затраты на производство продукции и капитальные вложения	Ведомость № В-3 — по счетам 08 и 20
Кассовые операции и операции по расчетному счету, уставный капитал, прибыль и ее использование	Ведомость № В-4 — по счетам 50, 51, 80, 81, 85
Финансовые вложения, расчеты с разными дебиторами и кредиторами	Ведомость № В-5 — по счетам 55, 58, 76
Расчеты с бюджетом и фондами страхования и социального обеспечения, кредиты и заемные средства	Ведомость № В-6 — по счетам 68, 69, 88 и 90
Расчеты с покупателями и заказчиками	Ведомость № В-8 — по счету 46
Расчеты с поставщиками	Ведомость № В-7 — по счету 60
Расчеты с персоналом по оплате труда	Ведомость № В-9 — по счету 70
Свод оборотов по счетам учета	Ведомость № В-9

Перемещения основных средств внутри предприятия в ведомости не отражаются.

При наличии значительного количества основных средств предприятие может вести их учет с использованием документов по формам № ОС-6, ОС-7, ОС-9. На основании итоговых данных карточек учета движения основных средств (форма № ОС-8) ведется сводный учет движения основных средств по счету 01 в ведомости № В-1.

Ведомость № В-2 предназначена для аналитического и синтетического учета производственных запасов (малоценных и быстроизнашивающихся предметов, материалов), товаров и готовой продукции.

Ведомость № В-2 открывается на месяц и ведется материально ответственным лицом (или в бухгалтерии) раздельно по производственным запасам, готовой продукции и товарам по видам

РАБОЧИЙ ПЛАН
счетов малого предприятия

Активные счета для учета имущества	Номер счета	Пассивные счета для учета источников и обязательств	Номер счета
Основные средства	01	Уставный капитал	85
Капитальные вложения	08	Износ основных средств	02
Материалы	10	Прибыли и убытки	80
Производство	20	Нераспределенная прибыль	88
Готовая продукция	40	Кредиты и заемные средства	90
Реализация	46	Расчеты с поставщиками	60
Касса	50	Расчеты с бюджетом	68
Расчетный счет	51	Расчеты по страхованию	69
Валютный счет	52	Расчеты по оплате труда	70
Специальные счета в банках	55	Расчеты с разными кредито-	
Финансовые вложения	58	рами	76
Расчеты с разными дебиторами	76		

ценностей независимо от того, имелось или нет движение за отчетный период тех или иных ценностей.

Отражаемая в ведомости стоимость ценностей складывается из цены приобретения, включая транспортные расходы, надбавки, указанные в расчетных документах поставщиков.

При наличии на предприятии двух и более материально ответственных лиц, которые ведут учет ценностей в ведомостях № В-2, в бухгалтерии малого предприятия на основе их данных составляется ведомость № В-2 сводного учета наличия и движения ценностей за месяц по малому предприятию.

Данные об отпуске материалов и продукции в производство и реализацию записываются в ведомости № В-2 (или в сводной) и соответственно в ведомости № В-3 учета затрат на производство или в ведомости № В-6 учета реализации.

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

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) организуется по производствам и видам выпускаемой продукции (работ, услуг).

Типовая форма № В-1
ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НАЧИСЛЕННЫХ АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ (ИЗНОСА)
 за январь 199 г.

(тыс. руб.)

№ инв. карточек или активов	Вид ос- новных средств активов	Краткая квали- фикация		Остаток на начало отчетного года		Движение основных средств (счет 01)				Итого		Остаток на конец от- четного периода		Итого		Итого		Итого		
		Краткая квали- фикация	Итого	количество	сумма (пер- воначальная стоимость)	дебет (приход)	кредит (расход)	количество	сумма (перво- начальная стоимость)	в том числе незаморожи- тая акционная часть	иного	количество	сумма	количество	сумма	по норме	20 % от стоимости	с начала го- да по отчет- ному месяцу	на 1-е число отчетного года	на 1-е число отчетного года
		количество	сумма (пер- воначальная стоимость)	дебет (приход)	кредит (расход)	количество	сумма (перво- начальная стоимость)	в том числе незаморожи- тая акционная часть	иного	количество	сумма	количество	сумма	по норме	20 % от стоимости	с начала го- да по отчет- ному месяцу	на 1-е число отчетного года	на 1-е число отчетного года		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
1	Агрегат АБ-2 И.Т.Д.	0254	2	1 600	013	1	950	02.02	—	—	—	—	3	2550	12	306	—	—	—	306

Типовая форма № В-2
ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ,
 в том числе НДС, уплаченного по ценам

(тыс. руб.)

№ инв. карточек или активов	Номен- клатур- ный номер	Цена (про- бная)	Едини- ца из- мере- ния	Наличие матери- алов	Остаток на начало отчетного года	Дебет		Кредит	Остаток на конец от- четного года											
						в том чис- ле от ос- вои параз- итарной	всего			сумма	количество									
												в том чис- ле от ос- вои параз- итарной	всего	сумма	количество					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
1	02468 И.Т.Д.	Медь	1	3 000	2	6000	—	—	—	—	—	1	3000	2000	350	140	510	1	5 000	—

ВЕДОМОСТЬ
УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

за январь 1999 г.

(тыс. руб.)

№ п/п	Вид продукции, работ, услуг	Дебет счета 20 (08) с кредита счетов							Остаток незавершенного производства				Кредит счета 20 (08) в дебет счетов				
		10 "Ма- те- риа- лы"	69 "Рас- четы по стра- хова- нию"	70 "Рас- четы по опла- те тру- да"	02 "Износ (амортиза- ция) основных средств"	всего зат- рат за ме- сяц	на нач- по мес- ца	на ко- нец мес- ца	на ко- нец мес- ца	все- го - сум- ма	на реа- лизо- вано (счет 40) (счет 46)	14	15	16	17	18	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	Медные емкости	450	90	350	308	1196	-	-	-	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	-	-	-

И т. д.

Затраты по дебету счета 20 "Производство" собираются с кредитов разных счетов на основании данных, содержащихся в других ведомостях (№ В-2, В-4, В-5, В-8 и др.), и непосредственно из отдельных первичных документов.

В одной ведомости можно вести раздельный учет затрат на производство продукции (работ, услуг) по их видам и на управленческие производством (накладные расходы).

По окончании месяца подсчитывается итоговая сумма всех затрат (гр. 11); сумма затрат на управление распределяется по видам произведенной продукции или полностью списывается на затраты реализованной продукции, работ и услуг. В первом случае делается запись в графе 11 – сторно по строке "Всего затрат на управление (накладные расходы)" и обычная запись по строкам учета затрат произведенной продукции (работ, услуг). При списании затрат на реализованную продукцию (работы, услуги) они относятся в дебет счета 46 "Реализация" с отражением в графе 16 "Реализовано".

При определении затрат по законченной производством продукции (работы, услуги) выявляется ее фактическая производственная себестоимость, которая списывается с кредита счета 20 "Производство" в дебет соответствующих счетов по направлениям использования продукции (работ, услуг) – на склад (счет 40 "Готовая продукция"), реализация (счет 46 "Реализация") и другие направления.

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

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

Для учета денежных средств и фондов на малых предприятиях применяется ведомость № В-4. Учет их ведется на следующих бухгалтерских счетах: 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет", 80 "Прибыли и убытки", 85 "Уставный капитал".

Записи в ведомость по учету денежных средств операций по кассе, расчетному и валютному счетам и другим счетам в банке производятся на основании выписок банка и приложенных к ним документов.

Ведомость № В-5 используется для учета расчетных и прочих операций. Учет таких операций ведется на синтетических счетах, подразделяющихся на соответствующие субсчета, нарастающим итогом остатков средств или задолженности по их видам: 55 "Специальные счета в банках", 58 "Финансовые вложения", 76 "Рас-

**ВЕДОМОСТЬ
УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ФОНДОВ**

за январь 199 г.

По счету(ам) 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет"

(тыс. руб.)

Основание, операция, дата	Сальдо средств		Оборот по дебету с кредита счетов					Оборот по кредиту в дебет счетов				
	дебет	кредит	46			итого					итого	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Остаток на

01.01.9X г. 250

13.01.9X г. Реализована продукция 350 350 - - - -

за наличные

И т. д.

четы с разными дебиторами и кредиторами", 68 "Расчеты с бюджетом", 69 "Расчеты по страхованию и обеспечению", 88 "Нераспределенная прибыль", 90 "Кредиты и заемные средства".

Для учета реализации продукции (выполненных работ, оказанных услуг) составляется одна из двух ведомостей № В-6 учета реализации: одна, если моментом реализации является оплата, другая – моментом реализации отгрузки.

Составляются также ведомости учета расчетов с поставщиками, учета оплаты труда. Данные всех ведомостей затем переносятся в шахматную ведомость.

Важное место в организации системы бухгалтерского учета на малом предприятии занимает составление бухгалтерской отчетности. По истечении отчетного периода (квартал, год) в завершение учетного процесса бухгалтерия малого предприятия составляет бухгалтерскую отчетность, в которой нарастающим итогом отражается его имущественное и финансовое положение.

Малые предприятия представляют бухгалтерскую отчетность ежеквартально (кроме предприятий с иностранными инвестициями) и ежегодно в адреса, предусмотренные Положением о бух-

**ВЕДОМОСТЬ
УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ**

за январь 199 г.

№ п/п	Платильщик, наименование продукции (работ, услуг)	Остаток на начало месяца	Дебет счета 46. Направлено в продажу продукции (работ, услуг) отчетного месяца			Кредит счета 46 (оплачено)					Прибыль за месяц (дебет счета 46, кредит счета 80)	Остаток на конец месяца				
			по фактической себестоимости с кредита счетов	45	—	—	Итого	по фактической себестоимости (справочно)	по отпусковой цене (дебет счета 46)	по отпусковой цене (кредит счета 46)			корреспондирующий счет			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
		по фактической себестоимости (дебет счета 46)	по отпусковым ценам						по отпусковым ценам (справочно)	дата	по фактической себестоимости (справочно) (дебет счета 46)	по отпусковой цене (кредит счета 46)	корреспондирующий счет		по фактической себестоимости (дебет счета 46)	по отпусковым ценам
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17

1 6781 Завод металл-
ческих изделий
И.Т.Д.

— 600 — — — 900 15,01 600 900 51 300 — —

**ВЕДОМОСТЬ
УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ**

за январь 1992 г.

(тыс. руб.)

Но- мер счета	Плательщик, наименование продукции (работ, услуг)	Остаток на начало месяца (по отпуск- ным ценам)	Направлено в продажу продукции (работ, услуг) отчетного месяца		При- быль (убыток) отчет- ного месяца	Оплата (кредит счета 62)		Разни- ца между отпуск- ной ценой и про- даж- ной	Саль- до на конец месяца (по отпуск- ным ценам)					
			по фактической себестои- мости с кредита счетов 45	по отпуск- ным ценам (кредит счета 46, дебет счета 62)		дебет счета 46)	дебет счета 62)							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	1245 Запасы металличе- ских изделий И т. д.	-	600	600	900	300	15,01	900	51	300	15	300	-	-

**ВЕДОМОСТЬ
УЧЕТА ОПЛАТЫ ТРУДА**

за январь 198 г.

№ п/п	Ф. и. о.	Должность	Остаток заработной платы на начало месяца (задолженность работников)	Кредит (начислено) счета 70					Дебет (удержания) счета 70				Расписка в получении	Отчисления на социальные страхования				
				в дебет счетов					в кредит счетов									
				20	23	25	26	29	выдан аванс (счет 50)	налоги (счет 60)	итого по дебету счета 70	К выдаче						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
1	Аверьянов А. А. рабочий		-	80	-	-	-	-	-	80	35	10			45	35		
2	Борисов Б. Г. инженер		-	-	60	-	-	-	-	60	24	8			32	28		

И. т. д.

галтарском учете и отчетности в Российской Федерации, в объеме форм и порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации.

Отчетный год для малых предприятий – период с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для создаваемых предприятий считается период с даты приобретения прав юридического лица по 31 декабря включительно, а для предприятий, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года включительно.

К годовой бухгалтерской отчетности малое предприятие прилагает пояснительную записку, в которой излагаются учетная политика (нормы и правила оценки и учета отдельных видов имущества и затрат), основные факторы, повлиявшие в отчетном году на результаты его деятельности и финансовое состояние.

Малые предприятия, созданные на основе привлечения вкладов частных лиц (пайщиков), других предприятий и физических лиц, до закрытия оборотов за декабрь, если это предусмотрено учредительными (или иными) документами, готовят и представляют на утверждение в указанные адреса доклад о финансовой деятельности предприятия в отчетном году.

Доклад содержит общий обзор деятельности предприятия (объем производства и продаж, прибыль, ликвидность баланса, рентабельность продукции и др.), сведения о структуре капитальных вложений, движении собственных средств и резервов, состоянии расчетов и обязательств предприятия, программу деятельности на следующий год, проект распределения полученной чистой прибыли или погашения убытков.

Доклад в финансовой части составляется на основании данных бухгалтерского учета о финансово-хозяйственной деятельности предприятия в отчетном году. По принятии решения собственником о порядке распределения чистой прибыли главный бухгалтер закрывает отчетный год (делаются заключительные записи по распределению прибыли) и составляет бухгалтерскую отчетность.

В период представления годовой отчетности нормативными документами предусматривается составление и представление расчетов по налогообложению (налог на прибыль, НДС и др.).

Малые предприятия, организующие бухгалтерский учет в соответствии с Указаниями по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (приложение к приказу Минфина РФ № 131 от 22.12.95 г.), согласно налоговому законодательству могут пользоваться льготами при уплате отдельных налогов (НДС, налог на прибыль и др.).

Малые предприятия, подпадающие под действие Федерального закона № 222-ФЗ (принятого 29.12.95 г.), могут применять упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, которая предусматривает замену уплаты совокупности установленных законодательством Российской Федерации федеральных региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период.

Применение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты установленного законодательством Российской Федерации подоходного налога на доход, полученный от осуществляемой предпринимательской деятельности, уплатой стоимости патента на занятие данной деятельностью.

Организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, предоставляется право оформления первичных документов бухгалтерской отчетности и ведения книги учета доходов и расходов по упрощенной форме, в том числе без применения способа двойной записи, Плана счетов и соблюдения иных требований, предусмотренных действующим положением о ведении бухгалтерского учета и отчетности.

Упрощенная форма первичных документов бухгалтерской отчетности и ведение книги учета доходов и расходов устанавливается Министерством финансов Российской Федерации и является единой на всей территории Российской Федерации. Форма книги учета доходов и расходов приведена на с. 159.

Книга учета доходов и расходов предъясвляется в налоговый орган при получении патента. В ней указываются наименование организации (фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя), вид осуществляемой деятельности (только для индивидуальных предпринимателей), местонахождение, номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банков. Налоговый орган на первой странице книги учета доходов и расходов фиксирует регистрационный номер патента и дату его выдачи. При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе.

По истечении срока действия патента по заявлению организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган выдает патент на очередной (годовой) срок действия с регистрацией новой книги учета доходов и расходов.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, сохраняется действующий порядок ведения кассовых операций и предоставления необходимой статистической отчетности.

КНИГА

учета доходов и расходов субъектов малого предприятия,
применяющего упрощенную систему налогообложения,
учета и отчетности

	Коды
Форма по ОКУД	0720320
на 199__ г.	Дата (год)
Отрасль (вид деятельности)	по ОКОНХ
Единица измерения	по СООИ
Контрольная сумма	

Адрес: _____

Номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банков, расчетный счет № _____ в банке _____

Регистрационный номер патента _____ от _____ (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

II. Расчет совокупного дохода

форма № 0720320 с.

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

По итогам хозяйственной деятельности за отчетный период (квартал) организация представляет в налоговый орган до 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, расчет подлежащего уплате единого налога с зачетом оплаченной стоимости патента, а также выписку из книги доходов и расходов (по состоянию на последний рабочий день отчетного периода) с указанием совокупного дохода (валовой выручки), полученного за отчетный период.

При представлении в налоговый орган указанных документов организация предъявляет для проверки патент, книгу учета доходов и расходов, кассовую книгу, а также платежные поручения об уплате единого налога за отчетный период (с отметкой банка об исполнении платежа).

Вопросы для самоконтроля и собеседования

1. Дайте определение понятию «учетный регистр».
2. Что называется хронологическим учетным регистром?
3. Что такое систематический учетный регистр?
4. Что собой представляет Главная книга?
5. Дайте определение формы бухгалтерского учета.
6. Перечислите формы бухгалтерского учета. Что положено в основу их классификации?
7. В чем сущность мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета?
8. Приведите содержание мемориального ордера.
9. Какие недостатки имеет мемориально-ордерная форма учета?
10. Что собой представляет журнал-ордер?
11. Охарактеризуйте вспомогательную ведомость.
12. В чем сущность журнально-ордерной формы бухгалтерского учета?
13. Дайте общую схему журнально-ордерной формы бухгалтерского учета.
14. В каком журнале-ордере ведется учет денежных средств?
15. Какие преимущества и недостатки журнально-ордерной формы бухгалтерского учета?
16. На каких принципах основана таблично-картменная форма учета? В чем сущность автоматизированной формы бухгалтерского учета?
17. Кратко охарактеризуйте организацию учета в условиях автоматизированного рабочего места бухгалтера.
18. Дайте краткую характеристику каждому из трех вариантов ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях.

19. Назовите основные принципы организации бухгалтерского учета на малых предприятиях.

20. Кто осуществляет бухгалтерский учет на малом предприятии?

21. Кто несет ответственность за организацию бухгалтерского учета на малом предприятии?

22. Что должен обеспечить главный бухгалтер малого предприятия?

23. Что представляет собой рабочий план счетов малого предприятия? Приведите пример рабочего плана счетов бухгалтерского учета малого предприятия.

24. Объясните порядок записей в книгу учета хозяйственных операций на малом предприятии.

25. Перечислите учетные регистры бухгалтерского учета имущества и обязательств малого предприятия.

26. Каковы основные взаимосвязи между учетными регистрами упрощенной формы бухгалтерского учета малого предприятия?

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Организация бухгалтерского учета в Российской Федерации, отвечающая Международным стандартам учета и отчетности, ориентированная на требования рыночной экономики, предполагает четырехуровневую систему документов, регулирующих и регламентирующих учет.

Первый уровень системы документов составляют законодательные акты, в которых закрепляются обязательность ведения учета участниками рыночных отношений, основные правила и принципы, необходимые к выполнению.

В международной практике к таким документам относятся либо законы о бухгалтерском учете, либо законы о компаниях, предпринимательской деятельности. Применительно к условиям России – это Гражданский кодекс РФ, Федеральный Закон о бухгалтерском учете № 129-ФЗ от 21.11.96 г., Федеральный закон "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" № 222-ФЗ от 29.12.95 г.

Принятый Федеральный закон о бухгалтерском учете подтвердил обязательность ведения бухгалтерского учета во всех организациях (коммерческого и некоммерческого характера), сформулировал общие положения о бухгалтерском учете и основные требования к его ведению, регламентировал бухгалтерскую документацию и его отчетность, определил ответственность за нарушения законодательства и порядок ведения учета.

К первому уровню системы относятся также другие законодательные акты, указы президента и постановления правительства, затрагивающие в той или иной мере вопросы бухгалтерского учета и регулирующие (прямо или косвенно) его постановку.

Второй уровень системы включает стандарты (положения) бухгалтерского учета и отчетности, задача которых регламентировать и давать рекомендации по ведению учета на отдельных его участках, по видам операций и специфическим видам деятельности предприятия. Стандарты регулируют вопросы организации учетной работы и формирования учетной политики. Российские стандарты должны быть увязаны и соответствовать Международным стандартам учета и отчетности, исходить из принципов и базовых правил бухгалтерского учета, зафиксированных в документах первого уровня. Помимо разработки стандартов по традиционным для российской практики документам, таким, как Положения по учету основных средств, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции и другим, предполагается создать стандарты по новым объектам учета и операциям, таким, как учет нематериальных активов, операций с ценными бумагами и т. п.

К числу важнейших стандартов относится План счетов бухгалтерского учета финансовой и хозяйственной деятельности и инструкция по его применению.

Стандарты бухгалтерского учета должны утверждаться соответствующим органом, указания которого будут обязательными для всех.

В последнее время разработаны новые стандарты, такие, как "Учетная политика предприятия" — ПБУ 1/94, "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" — ПБУ 2/94, "Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте" — ПБУ 3/95, "Бухгалтерская отчетность организации" — ПБУ 4/96.

Третий уровень системы составляют документы рекомендательного характера, т. е. инструкции, положения, указания, предлагающие возможные варианты организации учета на предприятии в зависимости от его отраслевой принадлежности, размеров, типа производства, организации производства, труда, управления и других факторов на базе основных положений, изложенных в законодательных актах и стандартах.

Документы третьего уровня системы могут разрабатываться не только органом, который утверждает стандарты, но и другими организациями, включая аудиторские, консалтинговые организации и объединения профессиональных бухгалтеров (например, Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов СНГ, Российской ассоциацией бухгалтеров и аудиторов и т. п.), союзами и др.

К четвертому уровню системы относятся рабочие документы (инструкции, положения, приказы) предприятия и другие документы, формирующие его учетную политику. Предприятие на основе законодательных актов, российских стандартов разрабатывает и утверждает для собственного применения рабочий план счетов, систему документооборота, формы первичной документации (по учету основных средств, материалов, труда и заработной платы, затрат на производство и по калькулированию себестоимости продукции, реализации и т. д.), учетных регистров, порядок проведения инвентаризаций, внутренней бухгалтерской отчетности.

Такая многоуровневая система документов позволяет организовать на предприятии надлежащую систему организации бухгалтерского учета и отчетности.

При разработке нормативной документации любого уровня должны соблюдаться основные принципы организации бухгалтерского учета, действующие в мировой его теории и практике. К ним, в частности, относятся принцип начисления и принцип осторожности (осмотрительности).

Принцип начисления предполагает, что доходы и расходы, прибыли и убытки, другие аналогичные показатели отражаются на счетах бухгалтерского учета в момент их возникновения, а не в момент осуществления расчетов. При этом доходы и расходы должны соотноситься при определении результатов хозяйственной деятельности. Если соблюдение принципа в части расходов и других аналогичных показателей не вызывает трудностей, так как такая практика уже действует, то в части доходов необходимо считать реализованной продукцию не по моменту поступления средств на расчетный или валютный счета предприятия, а по моменту отгрузки продукции, т. е. в момент перехода права собственности на продукт, услуги от производителя к покупателю (заказчику).

Принцип осмотрительности (осторожности) предполагает большую готовность предприятия к отражению в учете и финансовой отчетности возможных убытков или обязательств, чем прибылей или активов. Соблюдение этого принципа во многом предопределяет образование целевых резервов для покрытия убытков, сомнительных долгов и других аналогичных потерь (расходов).

Остальные принципы, действующие в мировой практике:

непрерывность (действующего предприятия);

неизменность (последовательность);

приоритет содержания перед формой.

Приведенные принципы легли в основу при разработке политики по учетной политике предприятия.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

(извлечение)

Основополагающим нормативным документом, регулирующим и регламентирующим бухгалтерский учет, является принятый Государственной Думой 23 февраля 1996 г. и одобренный Советом Федерации 29 марта 1996 г. Федеральный закон "О бухгалтерском учете". В нем сформулированы основные положения и понятия, касающиеся бухгалтерского учета, а также требования, предъявляемые к нему. Закон подтвердил обязательность ведения бухгалтерского учета во всех организациях (коммерческих и некоммерческих), закрепил основные элементы учетной политики предприятия.

Согласно Закону 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.

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

Основные задачи бухгалтерского учета:

формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

предотвращению отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

В статье 5 "Регулирование бухгалтерского учета" Федерального закона определены:

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

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

а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;

б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;

в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

В планах счетов бухгалтерского учета, других нормативных актах и методических указаниях должна предусматриваться упрощенная система бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов Российской Федерации.

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

В соответствии с Законом ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

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

б) ввести в штат должность бухгалтера;

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

г) вести бухгалтерский учет лично.

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

При этом утверждаются:

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

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

порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

правила документооборота и технологии обработки учетной информации;

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

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

В Законе определена **роль главного бухгалтера.**

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

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

3. Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и

расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются действительными и не должны приниматься к исполнению.

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

В статье 8 Закона сформулированы **основные требования к ведению бухгалтерского учета.**

1. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации – в рублях.

2. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

3. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

4. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

5. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков и изъятий.

6. В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются раздельно.

Закон также рассматривает вопросы, касающиеся **порядка оформления учетными документами хозяйственных операций и отражения последних в регистрах бухгалтерского учета.**

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в альбомах, должны содержать обязательные реквизиты.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером. Документы, отражающие опера-

ции, связанные с деньгами, подписываются руководителем и главным бухгалтером или уполномоченными лицами.

Обращается внимание на своевременное и качественное оформление первичных документов и достоверность содержащихся в них данных.

Подчеркивается, что содержание регистров бухгалтерского учета, предназначенных для систематизации и накопления информации первичных документов, а также для отражения на бухгалтерских счетах и в отчетности, является коммерческой тайной.

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах и во внутренней отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну.

Статья II Закона посвящена оценке имущества, обязательств организации. В бухгалтерском учете имущество и обязательства должны оцениваться в денежном выражении. Указаны методы оценки. Имущество, приобретенное за плату, оценивается путем суммирования произведенных расходов на покупку; имущество, полученное безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату приобретения, произведенное в организации — по стоимости его изготовления.

Операции в иностранной валюте учитываются в рублях путем пересчета валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

По Закону для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Перечислены случаи обязательного проведения инвентаризации, предусмотрен порядок отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

В третьей главе Закона дана установка по вопросам бухгалтерской отчетности. Определен состав бухгалтерской отчетности (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложения к ним, аудиторское заключение, если организация подлежит обязательному аудированию, и объяснительная записка к отчету), ее объем, порядок представления, сроки и адресаты. Подчеркивается публичность бухгалтерской отчетности.

Законом устанавливается ответственность руководителя организации в случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством РФ и нормативными актами, за искажение бухгалтерской отчетности, несоблюдение сроков ее представления и публикации.

Ответственность может носить как административный, так и уголовный характер.

Другим основным нормативным документом в организации бухгалтерского учета, взаимосвязанным с Федеральным законом "О

бухгалтерском учете², служит Положение о бухгалтерском учете и отчетности, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 1994 г. № 170 и введенное в действие с 1 января 1995 г.

Положение устанавливает единые методологические основы бухгалтерского учета и отчетности на территории Российской Федерации для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации независимо от подчиненности и форм собственности (кроме банков), включая организации с иностранными инвестициями и организации, основная деятельность которых финансируется за счет средств бюджета (бюджетные организации).

Положение определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности, а также взаимоотношения по этим вопросам организаций с внутренними и внешними потребителями бухгалтерской информации, включая органы государственного управления.

Положение о бухгалтерском учете и отчетности включает следующие разделы:

- I. Общие положения.
- II. Основные правила ведения бухгалтерского учета.
- III. Организация бухгалтерского учета.
- IV. Бухгалтерская отчетность.

Содержанием каждого из разделов Положения следует руководствоваться лишь в той части, которая не противоречит Федеральному Закону о бухгалтерском учете.

7.2

ФИНАНСОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Бухгалтерский учет представляет собой систему, в которой собирается, измеряется, регистрируется, обрабатывается и передается информация, необходимая для принятия соответствующих управленческих решений или решений, связанных со стратегией предприятия на рынке.

Как показало изучение и обобщение зарубежной и отечественной теории и практики, в системе бухгалтерского учета различают управленческий и финансовый учет.

Управленческий учет (management accounting) охватывает все виды учетной информации, которая собирается, измеряется, обрабатывается и передается для внутреннего использования руководством и тем менеджерам, которые могут выработать и принять обоснованное управленческое решение.

Управленческий учет иногда называют внутренним учетом, который включает производственный учет. Производственный учет предполагает систему сбора, регистрации, обобщения и обработки систематизированной по определенным признакам информации о затратах на производство, контроль за их состоянием и калькулирование себестоимости продукции. Формирование показателей производственно-хозяйственной деятельности предприятия в системе управленческого учета является тайной предприятия, секретом фирмы.

Финансовый учет (financial accounting) охватывает учетную информацию, которая, помимо использования ее внутри предприятия руководством, работниками предприятия, передается также и тем пользователям, которые находятся за пределами предприятия, организации*.

Под *финансовым* учетом понимается сбор сводных данных на счетах бухгалтерского учета, необходимых для составления оборотной ведомости по синтетическим счетам, публичной финансовой отчетности, выявления финансовых результатов за определенный период.

Рассмотрим концепции управленческого и финансового учета, основные принципы этих концепций, а также взаимосвязи и отличительные особенности управленческого и финансового учета.

Управленческий учет представляет собой основную систему коммуникации внутри предприятия. Основанием этой системы является учет прямых затрат, а также учет и распределение накладных расходов. В рамках управленческого учета получили развитие направления, связанные с планированием, контролем и оценкой деятельности.

Планирование, заключающееся в составлении смет расходов (*budgeting*), контроль за их выполнением, измерение результатов деятельности необходимы для любой организации как предпринимательской (*profit-oriented*), так и бюджетной (*not-for-profit*). В любом виде деятельности, осуществления бизнеса нужно квалифицированно организовывать управление людскими, материаль-

* Подробно об управленческом и финансовом учете изложено в книге: Нидлс Б., Амдерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ./Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 496 с.

ными и финансовыми ресурсами. Созданию такого механизма в значительной степени способствует организация управленческого учета.

Итак, управленческий учет применяется прежде всего при осуществлении хозяйственных фактов, внутренних операций предприятия.

КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Концепция управленческого учета основывается на следующих основных принципах.

Цель организации управленческого учета – обеспечить соответствующей информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей. К созданию бухгалтерской информации, используемой менеджерами для принятия соответствующих управленческих решений, применяются другие правила, нежели к формированию информации, предназначенной для внешних пользователей, но работающих на предприятии.

В системе управленческого учета формируется прежде всего информация об издержках производства. Управленческий учет предполагает организацию учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции. Издержки производства являются одним из основных объектов управленческого учета. Затраты группируются и учитываются по видам, местам их возникновения и носителям затрат. Места возникновения затрат – структурные единицы и подразделения, в которых происходит первоначальное потребление ресурсов (материально-сырьевых, топливно-энергетических, трудовых, финансовых), – рабочие места, участки, бригады, производства, цехи и т. п.

Под носителями затрат понимают виды продукции, выполненные работы, оказываемые услуги данного предприятия, предназначенные как для реализации на рынке, так и для внутренних нужд предприятия.

В системе управленческого учета обязательно указывается "центр ответственности". Управление издержками осуществляется через целенаправленную деятельность работников предприятия, организации. Поэтому люди, участвующие в процессе управления, должны отвечать за целесообразность того или иного вида расходов.

Центр ответственности – структурный элемент предприятия, в пределах которого менеджер несет ответственность за целесообразность понесенных затрат.

Администрация предприятия самостоятельно решает, в каких разрезах классифицировать затраты, осуществлять детализацию мест возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности.

Объектом управленческого учета являются, кроме производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции, также результаты деятельности, которые могут учитываться по местам возникновения затрат и по носителям затрат.

Так как организация управленческого учета предполагает составление различных смет, бюджетов и т. п., то вследствие сопоставления затрат и результатов различных объектов учета выявляется эффективность производственно-хозяйственной деятельности.

Следующий принцип концепции управленческого учета является наличие системы трансфертных цен и ценообразования, которая предполагает разработку цен, используемых в расчетах между внутренними структурными подразделениями предприятия, организации, за передаваемую друг другу продукцию, выполняемые работы и оказываемые услуги.

Система трансфертных цен обеспечивает организацию хозяйственных связей между внутренними подразделениями предприятия.

Система управленческого учета предполагает взаимосвязи с планированием, контролем, анализом данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, оперативное принятие обоснованных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия.

Важнейшим принципом организации управленческого учета является оперативность учета затрат. Этот принцип предусматривает деление учета затрат на учет фактических затрат (прошлых, исторических) и учет затрат по системе "стандарт-кост" (или системе нормативных издержек).

Система "стандарт-кост" представляет собой способ определения себестоимости, основанный на оценках затрат, которые должны быть понесены в соответствии с нормами, а не на фактических издержках. При этом измеряются издержки на конкретном участке.

Уделяется также большое внимание двум сложным проблемам: оценке полных издержек и калькулированию себестоимости продукции (комбинированных и побочных продуктов).

В системе "стандарт-кост" для каждого изделия составляется лист нормативных издержек; он содержит перечень ингредиентов (материалов) данного продукта и описывает шаги (этапы), не-

обходимые для преобразования материалов (ингредиентов) в готовый продукт*.

Нормативные издержки – это их планируемый уровень. Следовательно, если фактические издержки выше нормативных, то отклонение считается неблагоприятным. Если фактические издержки ниже нормативных, то, наоборот, такое отклонение является благоприятным.

Для определения нормативных издержек, связанных с затратами труда на производство изделия, указываются различные трудовые операции, необходимые для выпуска единицы готовой продукции, и для каждой такой операции исчисляется нормативное время на ее выполнение. Затем эти нормативные показатели времени умножаются на нормативные расценки. Общая сумма денежных показателей для всех операций составляет нормативные прямые трудовые затраты производства данного изделия.

Изготовление конкретного вида продукции, выполняемая работа, оказываемые услуги связаны с расходами по обслуживанию производства и управлению, которые в противоположность рассмотренным выше прямым затратам (сырье, материалы, энергия, затраты труда) не могут быть сразу отнесены на продукт (работу, услугу). Это так называемые общехозяйственные расходы, которые включаются в лист нормативных издержек путем отнесения определенного заранее норматива общехозяйственных расходов к тому или иному измерителю нормируемой деятельности (например, нормативные рабочие часы или др.).

Таким образом, система «стандарт-кост» предполагает разработку стандартов на затраты сырья, материалов, топливно-энергетических ресурсов, затраты труда, накладные расходы (общехозяйственные, общехозяйственные), составление стандартных калькуляций и учет фактических затрат с отражением отклонений от стандартов с целью действенного контроля за определением фактической производственной себестоимости продукции и активное управление процессом ее формирования.

Следующим принципом концепции управленческого учета является обоснование включения затрат в себестоимость продукции, выполненных работ и оказываемых услуг.

В Российской Федерации для предприятий, организаций основным документом, регламентирующим и являющимся обоснованием включения затрат в себестоимость продукции (работ, ус-

* Подробнее см.: *Энтони Р., Рас Дж. Учет: ситуации и примеры*; Пер. с англ./Под ред. и с предисл. А. М. Потрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 580 с.

луг). служит Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденное постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552 с последующими изменениями и дополнениями.

Согласно этому документу себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство.

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, затраты, связанные с использованием природного сырья, на подготовку и освоение производства, затраты труда работников, затраты на обслуживание производственного процесса, расходы, связанные с управлением производством, и др.

Положением предусмотрено, что затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация основных фондов;

прочие затраты.

Расходы, подлежащие отнесению на затраты производства и включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), регламентируются указанным Положением. В частности, эти расходы учитываются по таким направлениям: затраты, связанные с расходами по сырью, материалам, полуфабрикатам, малоценным и быстроизнашивающимся предметам, по воспроизводству основных фондов и нематериальных активов (в форме амортизационных отчислений); расходы, связанные с изобретательством и рационализацией; затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; затраты на оплату труда; расходы по обслуживанию производственного процесса; расходы, связанные с управлением производством; затраты на подготовку кадров; расходы по транспортировке работников к месту работы и обратно; отчисления на государственное социальное страхование от расходов на оплату труда; плата за пользование кредитом и обслуживание банков; расходы на рекламу; расходы на строительство и ремонт автомобильных дорог и др.

Все эти затраты подразделяются на переменные и постоянные. При рассмотрении организации системы управленческого учета необходимо учитывать соотношение затрат и объема производства, т. е. как изменяются затраты в зависимости от величины объема производства.

Следует иметь в виду, что не всегда увеличение объема производства ведет к росту затрат. В ряде случаев рост затрат в процентном отношении будет меньше, чем соответствующий рост объема производства. Такую ситуацию предполагает концепция переменных и постоянных издержек.

Переменные издержки – издержки, общая сумма которых изменяется прямо пропорционально изменению объема производства (выпуску). Типичным примером являются издержки на расходующиеся материалы, сырье, полуфабрикаты. Переменные издержки возрастают или уменьшаются автоматически с ростом или уменьшением объема производства (выпуска).

Постоянные издержки – часть затрат, общая сумма которых не изменяется при изменении объема производства за определенный период. Примерами постоянных издержек могут быть арендная плата за помещение, заработная плата менеджеров предприятия и т. п. Такие расходы могут возрасти с течением времени, но они не изменяются прямо пропорционально изменению объема производства. Например, арендная плата за помещение из-за инфляции в следующем периоде может быть выше, чем в текущем. Но в течение года арендная плата не зависит от ежедневных изменений в деятельности предприятия. Если общая сумма постоянных издержек не изменяется, то сумма постоянных издержек на единицу продукции уменьшается при увеличении объема производства и возрастает при его уменьшении.

Следует особо указать, что термин "постоянные расходы" не означает, что затраты вообще не изменяются: они не изменяются автоматически с изменениями объема производства. Постоянные расходы могут изменяться по другой причине, например, ввиду какого-либо управленческого решения.

Существуют так называемые частично переменные расходы. Они представляют сумму переменных и постоянных затрат. Общая сумма частично переменных затрат изменяется, но не прямо пропорционально изменению объема производства. Примером частично переменных издержек является плата за телефон: постоянная часть – абонентская плата за пользование телефоном, переменная часть – плата за междугородные переговоры.

Другим важным теоретическим и методологическим вопросом в организации системы управленческого учета при определении издержек производства и исчислении себестоимости продукции

является обоснование включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг). В указанном выше Положении и последующих изменениях и дополнениях четко разграничены расходы, производимые: за счет издержек производства, т. е. включаемые в себестоимость продукции; за счет финансовых результатов предприятия до налогообложения; за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (т. е. за счет чистой прибыли).

Так, к расходам и потерям, производимым за счет финансовых результатов предприятия до налогообложения, относятся, например, затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, не давшее продукции; потери от уценки производственных запасов и готовой продукции; суммы сомнительных долгов по расчетам с другими предприятиями, а также отдельными лицами, подлежащие резервированию в соответствии с законодательством (рисковый фонд); судебные издержки и арбитражные расходы; некомпенсируемые потери от стихийных бедствий; некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных событий, вызванных экстремальными ситуациями, и др.

К расходам, осуществляемым за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятий и организаций, и других целевых поступлений, относятся, в частности, затраты по содержанию объектов здравоохранения, домов престарелых и инвалидов, детских дошкольных учреждений, оздоровительных лагерей, объектов культуры и спорта; расходы по оказанию помощи сельскохозяйственным предприятиям в строительстве объектов на село и приобретении оборудования для них; выплата всех видов налогов, которые по действующему законодательству Правительства Российской Федерации и местных органов власти осуществляются за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия; взносы в создание объединенных инвестиционных фондов и т. п.

КОНЦЕПЦИЯ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Концепция финансового (бухгалтерского) учета и финансовой отчетности базируется на следующих основополагающих принципах.

Финансовый (бухгалтерский) учет организуется в соответствии с Международными стандартами учета и отчетности с соблюдением определенных правил и стандартов.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность призвана решать такие задачи: представлять информацию, объективную и доступную для понимания существующим и потенциальным инвесторам

и кредиторам; представлять информацию, помогающую существующим и потенциальным инвесторам и кредиторам судить о суммах, времени и рисках, связанных с ожидаемыми доходами; представлять информацию о хозяйственных ресурсах предприятия, его обязательствах, составе имущества и источниках его формирования, а также их изменениях.

Финансовый учет и составление финансовой отчетности осуществляются в денежном выражении.

Основным способом представления пользователям вне предприятия информации, собранной и обработанной в системном бухгалтерском учете, является внешняя отчетность общего назначения.

Действующая ныне финансовая отчетность Российской Федерации включает: Бухгалтерский баланс (ф. № 1), Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), Отчет о финансовых результатах* (ф. № 2), Отчет о движении капитала (ф. № 3), Отчет о движении денежных средств (ф. № 4).

Бухгалтерская (финансовая) информация должна удовлетворять следующим требованиям: формироваться в системном (бухгалтерском) учете, быть достоверной, объективной, значимой, что позволяет использовать ее для влияния на результат принимаемого решения, должна иметь прогнозную ценность, основываться на обратной связи, быть своевременной, понятной для лиц, которые принимают или готовят соответствующие управленческие или иные решения. Системность бухгалтерского учета, предполагающая ведение синтетических и аналитических счетов, позволяет проверить и подтвердить правильность формирования бухгалтерской информации.

Бухгалтерская информация, приводимая в финансовых отчетах, должна удовлетворять таким требованиям, как сравнимость приводимых данных; быть постоянной, т. е. в выбранном периоде должны использоваться принятые методология и учетные процедуры; существенной, т. е. ее использование в определенной степени может влиять на показатели и результаты деятельности, приводимые в финансовой отчетности.

Приводимая в бухгалтерской (финансовой) отчетности учетная информация должна быть консервативной, т. е. при оценке активов, имущества обычно выбирают наименьшую оценку из возможных. Это означает, что если рыночная стоимость предмета выше себестоимости, то ценности показываются в отчетности по наименьшей оценке, т. е. по себестоимости. Наоборот, если ры-

* Начиная с июля 1997 г. форма № 2 называется "Отчет о прибылях и убытках".

ночная стоимость предмета ниже себестоимости, то эти ценности отражаются по рыночным ценам. Данная особенность обеспечивает осторожность как в оценке активов, имущества, так и в определении величины прибыли. Бухгалтерская информация, приводимая в финансовых отчетах, должна быть полной и содержать максимум того, что необходимо знать пользователю информации.

Одним из основных принципов концепции организации финансового учета и составления финансовой отчетности является применение метода двойной записи, позволяющей каждую хозяйственную операцию, хозяйственный факт, исходя из экономического содержания и двойственного характера, отражать дважды в одинаковой сумме по двум счетам бухгалтерского учета.

Системный бухгалтерский учет, организуемый при помощи синтетических и аналитических счетов, позволяет получить достоверную информацию об имуществе предприятия и источниках его формирования, обобщенную в финансовой отчетности.

Важным принципом финансового учета и отчетности является возможность анализа финансового состояния предприятия, проводимого по бухгалтерскому балансу, его активов и пассивов с привлечением других форм отчетности. Анализ финансового состояния предприятия предполагает выявление ликвидности активов баланса, определение наличия производственных запасов и других материальных ценностей, а также расчет ряда коэффициентов. В этой связи значительный интерес представляет работа Линча, Пьерса и Смита "Как читать финансовый отчет".

Так как финансовая отчетность используется не только внутри предприятия, но главным образом ориентирована на внешних пользователей, необходима аудиторская проверка, которая должна проводиться в соответствии с международными правилами и стандартами.

Аудиторское заключение составляется независимой аудиторской фирмой с отражением примечаний к финансовой отчетности.

При организации системы финансового учета и отчетности важным вопросом является учет инфляции.

Согласно материалам Межправительственной группы экспертов по Международным стандартам учета и отчетности Комиссией по транснациональным корпорациям Экономического и социального совета Организации Объединенных Наций под термином "инфляция" подразумевается повышение общего уровня цен. Аль-

* См.: Линч М., Пьерс Ф. и Смит. Как читать финансовый отчет: Пер. с англ. - М.: Дело, 1992. - 39 с.

тернативной трактовкой этого термина является понижение покупательной способности денег. Но с годами термин "инфляция" стал использоваться в более широком смысле — для описания роста динамики цен на конкретные товары, равно как и изменений общего уровня цен (хотя, по мнению ряда специалистов, выражение "изменение цен" более полно характеризует рассматриваемое явление, поскольку оно охватывает изменения как конкретных цен, так и общего их уровня). Поэтому термин "инфляция" и выражение "изменение цен" используются как взаимозаменяемые понятия.

Принятые принципы бухгалтерского учета в большинстве стран ориентированы на финансовые отчеты (финансовые ведомости), которые включают показатели, основанные на первоначальных ценах. Такой подход объясняется двумя причинами: первоначальные цены отражают фактические цены, по которым предприятие произвело оплату или получило средства в момент совершения сделки; первоначальные цены, как правило, являются результатом заключения коммерческой сделки между независимыми партнерами и поэтому представляют собой объективные и поддающиеся проверке показатели финансовых операций.

В условиях стабильных цен использование системы учета и отчетности, основанной на первоначальной стоимости операций, оправдано.

Однако, когда цены колеблются, применение такой системы может привести к ошибочному заключению о финансовом состоянии предприятия, его деятельности, использовании ресурсов и т. д.

Финансовые активы, такие, как наличные средства, дебиторская задолженность, во время инфляции теряют часть своей стоимости, поскольку они представляют собой требования на фиксированную сумму денег в будущем. Предприятие, держащее средства в наличной форме в течение периода, когда общий уровень цен повышается на 10%, в конце этого периода может приобрести на них лишь 90% того, что оно могло бы купить в начале периода. Если не учитывать этого обстоятельства, то скрытые издержки в экономической деятельности могут исказить фактическое положение предприятия в области ликвидных средств, т. е. легко, менее или более сложно реализуемых средств.

Наоборот, предприятие, имеющее обязательства к оплате в денежной форме, такие, как кредиторская задолженность по коммерческим сделкам или иные долговые обязательства, оказывается в более выигрышном положении из-за изменения общей покупательской способности, поскольку оно получает возможность произвести выплаты по своим договорным обязательствам деньгами, покупательная способность которых понизилась.

Поэтому оценка активов на основе первоначальной стоимости не отражает текущей стоимости предприятия. Это затрудняет внешним пользователям по данным финансовой отчетности определить имущественное и финансовое состояние предприятия.

Влияние инфляционных процессов отражается на организации бухгалтерского учета, в частности посредством индексации показателей объектов учета. Например, в 1992 г. проведена индексация амортизационных отчислений. Переоценка основных средств позволила реально определить их стоимость под влиянием инфляционных процессов.

Придавая огромное значение учету инфляции и ее влиянию на организацию управленческого учета на предприятии, а также используя в этой части имеющийся зарубежный опыт, специалисты дают рекомендации по решению проблем организации учета инфляции в нашей стране*.

Чтобы обеспечить надлежащую организацию учета в условиях инфляционных процессов, необходимо в центральной печати периодически публиковать общий индекс цен, на основе которого предприятия могли бы пересчитывать статьи актива баланса. Это дает возможность точно определить состояние имущества предприятия. При этом действительная стоимость материальных и иных ценностей может оказаться выше рыночных или биржевых цен. В этом случае разница между действительной себестоимостью этих ценностей и рыночной их стоимостью должна отражаться в пассиве баланса отдельной статьей в качестве специального резерва, обеспечивающего покрытие возможных убытков от реализации ценностей в последующие отчетные периоды.

В странах с развитой рыночной структурой не возникает проблем с пересчетом статей баланса на индекс инфляции, поскольку там имеются соответствующие пакеты программ, которые позволяют эти расчеты выполнять в автоматическом режиме.

Управленческий и финансовый учет характеризуется следующими областями сравнения.

1. Обязательность ведения учета

Ведение финансового учета обязательно, при этом финансовый учет и финансовая отчетность составляются по строго регламентированным формам в соответствии с законодательством.

Кроме форм годовой отчетности выполняются такие расчеты, как Расчет налога от фактической прибыли, Справка об авансовых взносах налога в бюджет исходя из предполагаемой прибыли. Справка о движении средств финансирования капитальных

* См.: Новоселовский В. Д. Как учесть инфляцию. // Финансовая газета.—1992.—№ 27.—С. 2—3.

вложений и других финансовых вложений, Расчет налога на имущество предприятия, Расчет по налогу на добавленную стоимость, Расчет налога на пользователей автомобильных дорог, Расчет налога с владельцев транспортных средств, Расчет налога на приобретение автотранспортных средств, Расчетная ведомость по средствам в Государственный фонд занятости населения и др.

Следует особо отметить, что перечисленные виды финансовой отчетности ориентированы на Международные стандарты учета и отчетности.

Управленческий учет ведется в соответствии с решениями администрации, руководства предприятия с отражением особенностей предприятия, его техники и технологии, организации труда, производства, управления и других факторов.

2. Цель учета *

Цель финансового учета – составление финансовых (бухгалтерских) отчетов, документов для пользователей вне предприятия, организации. Когда они составлены в соответствии с требованиями и правилами, цель считается достигнутой.

Управленческий учет является только средством контроля, управления предприятием и анализа принимаемых управленческих решений. Цель считается достигнутой, если соответствующая организация управленческого учета позволяет обеспечить наиболее эффективную работу предприятия, принять более обоснованные управленческие решения и правильно выработать стратегию предприятия на рынке.

3. Пользователи информации

Потребители (пользователи) информации финансовых отчетов в основном находятся вне предприятия, подготавливающего эти отчеты (этими данными пользуется также и администрация самого предприятия). К пользователям относятся вышестоящие организации, кредиторы, акционеры, покупатели, поставщики и др.

Согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации от 28 декабря 1994 г. № 170 (п. 75, 76, 77) и в соответствии с Федеральным законом о бухгалтерском учете российские предприятия (за исключением предприятий с иностранными инвестициями) представляют в обязательном порядке годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность:

учредителям, участникам юридического лица в соответствии с учредительными документами;

* Здесь и далее использованы материалы из книг: Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 271 и Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 425.

территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации;

государственной налоговой инспекции (в одном экземпляре); другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерской отчетности согласно законодательству Российской Федерации.

Предприятие, находящееся в государственной или муниципальной собственности, полностью или частично представляет квартальную и годовую финансовую отчетность также органам, уполномоченным управлять государственным или муниципальным имуществом.

Предоставление предприятием квартальной финансовой отчетности перечисленным пользователям, а также направление отчетности в другие адреса производится в случаях, предусмотренных налоговым или иным законодательством Российской Федерации или учредительными документами.

Пользователями информации управленческого учета являются менеджеры, другие работники предприятия, занимающиеся сбором, измерением, анализом информации, планированием деятельности предприятия и отдельных его подразделений, видов продукции.

Внутреннее использование информации на предприятии предназначено для определения и анализа себестоимости продукции (работ, услуг), составления смет, бюджетов с целью планирования различных видов деятельности, текущих оперативных отчетов центра ответственности, оценки результатов работы, для анализа бюджетов инвестиций, для отчетов о затратах, для целей долгосрочного планирования различных сторон деятельности предприятия.

4. Основные положения

Финансовый учет должен вестись в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета (ГААП). Финансовая отчетность должна составляться также соответственно с общепринятыми основными правилами. Информация, приводимая в финансовой отчетности, должна быть достоверной, объективной и вселять уверенность пользователям в правильности приводимых в ней данных.

Административный аппарат может следовать любым правилам учета во внутреннем управленческом учете. Основной критерий — полезность информации управленческого учета и использование ее для принятия обоснованных управленческих решений.

5. Типы систем учета

Финансовые отчеты, подготавливаемые для внешних пользователей, составляются в стоимостной оценке и отражают остатки счетов, включенных в Главную книгу. Специальные журналы,

бухгалтерские книги и другие методы расчета, используемые при обработке финансовой учетной информации, основаны на системе двойной записи.

Информация управленческого учета не обязательно должна базироваться на системе двойной записи. Она может отражаться не только в стоимостной оценке, но и в других измерителях. Полученная информация не должна накапливаться и проходить через счета Главной книги. Специальные отчеты могут составляться по запросам менеджеров, а это означает, что при организации управленческого учета должна быть создана система хранения информации и ее поиска.

Главный критерий управленческого учета – составляемые расчеты и отчеты должны удовлетворять информационным потребностям управления.

6. Измерители

В финансовом учете и отчетности используется денежная единица по курсу, действующему в момент совершения операции. Сделки, которые обобщаются в финансовых отчетах, уже совершены, и их финансовые последствия объективно измерены.

При организации управленческого учета можно использовать любую подходящую денежную или натуральную единицу измерения: рабочий час, км пробега машины. Если, допустим, оценка осуществляется в долларах, то может использоваться фактическая или будущая стоимость доллара.

7. Привязка по времени

Финансовый учет отражает финансовую историю предприятия, организации. Бухгалтерские корреспонденции счетов, проводки выполняются уже после совершения соответствующих операций. Информация финансового учета по своей природе носит "исторический характер".

Управленческий учет наравне с информацией исторического характера включает оценки и планы на будущее.

Финансовый учет показывает, "как это было", а управленческий – "как должно быть".

8. Степень точности информации

Финансовая информация, включаемая в финансовые отчеты, подготовленные для внешнего пользователя, отражает операции, которые уже завершены, она определяется объективно и поддается проверке.

В управленческом учете наравне с достоверной, проверенной информацией используются примерные, приблизительные оценки. Планирование и принятие управленческих решений – это деятельность, которая в большей степени направлена в будущее.

9. Основной объект анализа

В финансовых отчетах предприятие (организация) представляется как единое целое.

Управленческий учет ориентирован на небольшие подразделения предприятия — по отдельным видам деятельности, отдельным изделиям, по организационным подразделениям, по центрам ответственности.

10. Периодичность составления отчетности

Финансовые отчеты, составляемые для внешних пользователей, подготавливаются на регулярной основе: ежемесячно, ежеквартально или ежегодно.

В управленческом учете отчеты составляются как на регулярной основе, так и по запросу, ежедневно, еженедельно и должны быть полезны менеджеру.

11. Сроки представления отчетов

Так как финансовые (бухгалтерские) отчеты требуют выверки данных и проверки их внешними аудиторами, а также необходимо время на печатание и распространение финансовых отчетов, они попадают к пользователям через несколько недель после окончания отчетного периода.

Отчеты по управленческому учету могут содержать информацию, которая требует немедленных действий. Такие отчеты могут составляться в кратчайшие сроки (на следующий день, немедленно и т. д.).

12. Ответственность за правильность ведения учета

При нарушении принципов в организации финансового учета и отчетности кредиторы, акционеры, другие пользователи могут обратиться в суд, обвинив предприятие в искажении информации, приводимой в годовом бухгалтерском отчете и балансе.

Отчеты с использованием информации управленческого учета, как уже отмечалось, не обязательно должны соответствовать общепринятым принципам учета и не предназначены для широкой общественности.

Менеджер может быть привлечен к ответственности за неправильные решения, но причиной привлечения к ответственности могут быть поведение и действия, а не данные управленческого учета.

Одновременно с рассмотрением различий финансового и управленческого учета следует отметить и их сходство.

Большинство показателей финансового учета находят отражение в управленческом учете. Общепринятые принципы для финансового учета действуют и в отношении управленческого учета, так как управленческий аппарат не может руководствоваться исключительно непроверяемыми, субъективными мнениями и оценками.

Оперативная информация управленческого учета используется и для составления финансовых документов, поскольку сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с едиными правилами.

Самый важный фактор, определяющий сходство, состоит в том, что данные финансового и управленческого учета используются для принятия решений как управленческих, так и связанных с разработкой стратегии предприятия на рынке.

Вопросы для самоконтроля и собеседования

1. Какими документами регламентируется организация бухгалтерского учета на предприятиях?
2. Кто несет ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии?
3. Кем назначается главный бухгалтер предприятия?
4. Кому подчиняется главный бухгалтер предприятия?
5. Каковы права и обязанности главного бухгалтера?
6. Какой службой осуществляется организация бухгалтерского учета на предприятии?
7. Каковы функции главного бухгалтера на предприятии?
8. Как организован учетный аппарат на предприятии?
9. Каковы функции учетного аппарата на предприятии?
10. Какую бухгалтерскую информацию подготавливает учетный аппарат для пользователей?
11. Дайте определение понятию "управленческий учет".
12. Какие основные принципы концепции управленческого учета?
13. Какими документами регламентируется организация управленческого учета на предприятии?
14. Что является объектом управленческого учета?
15. Кто является пользователем информации системы управленческого учета?
16. Какие затраты формируются при организации управленческого учета?
17. Дайте определение понятию "постоянные издержки".
18. Дайте определение понятию "переменные издержки".
19. Дайте определение понятию "прямые расходы".
20. Дайте определение понятию "косвенные расходы".
21. Как включаются в себестоимость продукции прямые и косвенные расходы?
22. Каковы принципы организации учета издержек производства при системе "стандарт-кост"?
23. Что представляют собой нормативные издержки производства продукции?

24. Что представляет собой система трансфертных цен? Их назначение.
25. Дайте определение понятию "финансовый учет".
26. Какие основные принципы концепции организации финансового учета?
27. Как влияет инфляция на формирование показателей финансового учета, финансовой отчетности?
28. Какими документами регламентируется организация финансового учета? Порядок составления финансовой отчетности.
29. Что является объектом финансового учета?
30. Кто является пользователем информации финансового учета, финансовой отчетности?
31. Какие принципиальные отличия управленческого учета от финансового?
32. В чем сходство и взаимосвязи управленческого и финансового учета?
33. Каким образом применение Международных стандартов учета и отчетности способствует развитию взаимосвязей управленческого и финансового учета?

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

8.1

ЗНАЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Отчетность — один из основных приемов методологии бухгалтерского учета.

Бухгалтерская отчетность представляет собой систему показателей, сгруппированных в определенные формы, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия за отчетный период. По внешнему виду отчетность представляет собой таблицы, заполняемые по данным синтетического и аналитического учета.

С изменением условий хозяйствования происходят и изменения форм отчетности предприятия в сторону их совершенствования. В частности, отчетность стала в большей степени соответствовать требованиям Международных бухгалтерских стандартов. В настоящее время продолжаются научные поиски в направлениях дальнейшего совершенствования и сокращения показателей отчетных форм, ускорения сроков составления отчетности и широкого использования средств вычислительной техники для формирования отчетных показателей.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность предприятия, учреждения является завершающим этапом учетного процесса. В ней отражаются итоговые данные, характеризующие имущественное и финансовое положение предприятия, результаты хозяйственной деятельности предприятия.

В условиях формирования рыночных отношений в значительной степени усиливаются ограничения финансирования хозяйственной деятельности предприятий. В этой связи значение достоверной и объективной бухгалтерской отчетности резко возрастает, ибо анализ ее показателей позволяет определить истинное имущественное и финансовое положение предприятия.

Финансовое состояние предприятия — комплексное понятие, которое характеризуется системой показателей, отражающих наличие, размещение и использование ресурсов, финансовую устойчивость предприятия, ликвидность баланса. Отчетность позволяет определить общую стоимость имущества предприятия, стоимость иммобилизованных (т. е. основных и прочих внеоборотных) средств, стоимость мобильных (оборотных) средств, материальных оборотных средств, величину собственных средств предприятия, заемных средств.

По данным бухгалтерской отчетности устанавливается излишек или недостаток источников средств для формирования запасов и затрат, при этом имеется возможность определить обеспеченность предприятия собственными, кредитными и другими заемными источниками.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность дает возможность оценить кредитоспособность предприятия, т. е. его способность полностью и своевременно рассчитываться по обязательствам. Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств предприятия его активами, срок превращения которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств. Бухгалтерская отчетность позволяет определить активы: наиболее ликвидные активы, быстро реализуемые, медленно реализуемые и трудно реализуемые.

По данным бухгалтерской отчетности, с другой стороны, можно установить наиболее срочные обязательства предприятия, краткосрочные кредиты и заемные средства, а также долгосрочные кредиты и заемные средства, что особенно важно для предприятия, работающего в условиях рынка, в окружении предприятий-конкурентов.

Как видим, роль отчетных показателей для управления, определения положения предприятия на рынке значительно возрастает.

8.2

СОСТАВ ОТЧЕТНОСТИ. ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Все организации обязаны составлять на основе системного учета (данных синтетического и аналитического учета) бухгалтерскую отчетность.

Бухгалтерскую отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, составляют:

- Бухгалтерский баланс (ф. № 1);
- Отчет о финансовых результатах (ф. № 2);
- Отчет о движении капитала (ф. № 3);
- Отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
- Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);

Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральным законом подлежит обязательному аудиту;

Пояснительная записка.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Министерством финансов Российской Федерации.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются также Министерством финансов Российской Федерации.

Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Министерства финансов Российской Федерации.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В ней должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация объявляет изменения в учетной политике на следующий отчетный год.

Бухгалтерская отчетность за 1996 год включает систему показателей, сгруппированных по следующим формам.

Утверждена Министерством финансов
Российской Федерации
для годовой бухгалтерской отчетности за 1996 г.

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

Форма № 4 по ОКУД
за _____ 1996 г. 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 на- чало года	На ко- нец 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, 09)	130		
Долгосрочные финансовые вложения (06, 82)	140		
в том числе:			
инвестиции в дочерние общества	141		
инвестиции в зависимые общества	142		
инвестиции в другие организации	143		
займы, предоставляемые организациям на срок более 12 месяцев	144		
прочие долгосрочные финансовые вложения	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
Итого по разделу I	190		

АКТИВ	Код стр.	На начало года	На конец года
1	2	3	4
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 быстроистощивающиеся 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		
высела к получению (62)	232		
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	233		
авансы выданные (61)	234		
прочие дебиторы	235		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
в том числе:			
покупатели и заказчики (62, 76, 82)	241		
высела 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		
взносные счета (52)	263		
прочие денежные средства (56, 56, 57)	264		
Прочие оборотные активы	270		
Итого по разделу II	290		
III. УБЫТКИ			
Непокрытые убытки прошлых лет (96)	310		
Непокрытый убыток отчетного года	320		
Итого по разделу III	390		
БАЛАНС (сумма 190 + 290 + 390)	395		

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	x	
Итого по разделу IV	490		
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 зависимыми обществами (78)	623		
по оплате труда (70)	624		
по социальному страхованию и обеспечению (69)	625		
задолженность перед бюджетом (68)	626		
авансы полученные (64)	627		
прочие кредиторы	628		
Расчеты по dividendам (75)	630		
Доходы будущих периодов (89)	640		
Фонды потребления (88)	650		
Резервы предстоящих расходов и платежей (69)	660		
Прочие краткосрочные пассивы	670		
Итого по разделу VI	690		
Баланс (сумма строк 490 + 590 + 690)	699		

Руководитель

Главный бухгалтер

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

Форма № 2 по ОКУД
за _____ 199_ г. 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	
0710002	

Наименование показателя	Код стр.	За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
1	2	3	4
Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010		
Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг	020		
Коммерческие расходы	030		
Управленческие расходы	040		
Прибыль (убыток) от реализации (строки (010-020-030-040))	050		
Проценты к получению	060		
Проценты к уплате	070		
Доходы от участия в других организациях	080		
Прочие операционные доходы	090		
Прочие операционные расходы	100		
Прибыль (убыток) от финансово-хозяйственной деятельности (строки (050+060-070+080+090-100))	110		
Прочие внереализационные доходы	120		
Прочие внереализационные расходы	130		
Прибыль (убыток) отчетного периода (строки (110+120-130))	140		
Налог на прибыль	150		
Отключенные средства	160		
Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода (строки (140-150-160))	170		

Руководитель _____

Главный бухгалтер _____

Утверждена Министерством финансов
Российской Федерации
для годовой бухгалтерской отчетности за 1996 г.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ КАПИТАЛА

Форма № 3 по ОКУД
за _____ 199 г. 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 ССБЕИ
Контрольная сумма _____

КОДЫ	
0710003	

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Поступило в отчетном году	Израсходовано (использовано) в отчетном году	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
I. Собственный капитал					
Уставный (складочный) капитал	010				
Добавочный капитал	020				
Резервный фонд	030				
	040				
Нераспределенная прибыль прошлых лет	050				
Фонды накопления — всего	060				
	061				
	062				
Фонды социальной сферы	070				
	080				
Целевые финансирование и поступления из бюджета	090				
Целевые финансирование и поступления из отраслевых и межотраслевых внебюджетных фондов — всего	100				
	101				
	102				
Итого по разделу I	130				
II. Прочие фонды и резервы					
Фонды потребления — всего	140				
	141				
	142				

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Поступило в отчетном году	Израсходовано (использовано) в отчетном году	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
Резервы предстоящих расходов и платежей — всего	150				
	151				
	152				
	153				
	154				
	155				
	156				
Оценочные резервы — всего	160				
	161				
	162				
	170				
Итого по разделу II	180				

СПРАВКИ

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Остаток на конец года
1	2	3	4
1) Чистые активы	185		
		Из бюджета	Из отраслевых и межотраслевых фондов
		3	4
2) Получено на:			
финансирование капитальных вложений	191		
финансирование научно-исследовательских работ	192		
возмещение убытков	193		
социальное развитие	194		
прочие цели	195		

Руководитель

Главный бухгалтер

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Форма № 4 по ОКУД
за _____ 199 г. 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	
0710004	

Наименование показателя	Код стр.	Сум- ме	Из нее		
			по те- кущей деятель- ности	по инвести- ционной деятель- ности	по финан- совой дея- тельности
1	2	3	4	5	6
1. Остаток денежных средств на начало года	010		x	x	x
2. Поступило денежных средств - всего	020				
- в том числе:					
выручка от реализации товаров, продукции, работ и услуг	030			x	x
выручка от реализации основных средств и иного имущества	040				
авансы, полученные от покупателей (заказчиков)	050			x	x
бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование	060				
безвозмездно	070				
кредиты, займы	080				
дивиденды, проценты по финансовым вложениям	090		x		
из банка в кассу организации	100		x	x	x
прочие поступления	110				
3. Направлено денежных средств - всего	120				
- в том числе:					
на оплату приобретенных товаров, оплату работ, услуг	130				
на оплату труда	140		x	x	x
отчисления на социальные нужды	150		x	x	x
на выдачу подотчетных сумм	160				

Наименование показателя	Код стр.	Сумма	Из нее		
			по текущей деятельности	по инвестиционной деятельности	по финансовой деятельности
1	2	3	4	5	6
на выдачу авансов на оплату долевого участия в строительстве	170				
на оплату машин, оборудования и транспортных средств	180		x		x
на финансовые вложения	190		x		x
на выплату дивидендов, процентов	200				
на расчеты с бюджетом	210		x		
на оплату процентов по полученным кредитам, займам	220			x	
сдано в банк из кассы организации	230				
прочие выплаты, перечисления и т. п.	240		x	x	x
4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода	250				
Справочно:	260		x	x	x
Из строки 020 поступило по наличному расчету (кроме данных по строке 100) - всего	270				
в том числе по расчетам:					
с юридическими лицами	280				
с физическими лицами	290				
из них с применением контрольно-кассовых аппаратов	291				
бланков строгой отчетности	292				

Руководитель

Главный бухгалтер

ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ

за _____ 199__ г. Форма № 5 по ОКУД
Дата (год, месяц, число)
Организация _____ по ОКПО
Отрасль (вид деятельности) _____ по ОКОНХ
Организационно-правовая форма _____ по КОПФ
Орган управления _____ по ОКПО
государственным имуществом _____ по СОЕИ
Единица измерения: _____ Контрольная сумма

КОДЫ	
0710305	

1. ДВИЖЕНИЕ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Получено	Погашено	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
Долгосрочные кредиты банков в том числе не погашенные в срок	110				
	111				
Прочие долгосрочные займы в том числе не погашенные в срок	120				
	121				
Краткосрочные кредиты банков в том числе не погашенные в срок	130				
	131				
Кредиты банков для работников в том числе не погашенные в срок	140				
	141				
Прочие краткосрочные займы в том числе не погашенные в срок	150				
	151				

2. ДЕБИТОРСКАЯ И КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Возникло обязательств	Погашено обязательств	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
Дебиторская задолженность: краткосрочная	210				
в том числе просроченная из нее длительностью свыше 3 месяцев	211				
долгосрочная	212				
в том числе просроченная из нее длительностью свыше 3 месяцев	220				
из стр. 220 задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты	221				
	222				
	223				
Кредиторская задолженность: краткосрочная	230				
в том числе просроченная из нее длительностью свыше 3 месяцев	231				
	232				

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Возникло обязательств	Погашено обязательств	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
долгосрочная	240				
в том числе просроченная	241				
из нее длительностью свыше 3 месяцев	242				
из стр. 240 задолженности, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты	243				
Обеспечения:					
полученные	250				
в том числе от третьих лиц	251				
выданные	260				
в том числе третьим лицам	261				

СПРАВКИ К РАЗДЕЛУ 2

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Возникло обязательств	Погашено обязательств	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
1) Движение векселей					
Векселя выданные	262				
в том числе просроченные	263				
Векселя полученные	264				
в том числе просроченные	265				
2) Дебиторская задолженность по поставленной продукции (работам, услугам) по фактической себестоимости	266				
		За отчетный год		За предыдущий год	
3) Списана дебиторская задолженность на финансовые результаты в том числе по истечении предельного срока	267	3		4	
	268				
4) Перечень организаций-дебиторов, имеющих наибольшую задолженность					

Наименование организаций	Код стр.	Остаток на конец года	
		всего	в том числе длительностью свыше 3 месяцев
1	2	3	4
	270		
	271		
	272		
	273		
	274		
	275		
	276		
	277		
	278		
	279		

3. АМОРТИЗИРУЕМОЕ ИМУЩЕСТВО

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Поступило (введено)	Выбыло	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
I. Нематериальные активы					
Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности	310				
в том числе права, возникающие:					
из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др.	311				
из патентов на изобретения, промышленные образцы, коллекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование	312				
из прав на "ноу-хау"	313				
Права на пользование обособленными природными объектами	320				
Организационные расходы	330				
Деловая репутация организации	340				
Прочие	349				
Итого (сумма строк 310 + 320 + 330 + 340 + 349)	350				
II. Основные средства					
Земельные участки и объекты природопользования	360				
Здания	361				
Современные	362				
Машины и оборудование	363				
Транспортные средства	364				
Производственный и хозяйственный инвентарь	365				
Рабочий скот	366				
Продуктивный скот	367				
Многолетние насаждения	368				
Другие виды основных средств	369				
Итого (сумма строк 360 - 369)	370				
в том числе:					
производственные	371				
непроизводственные	372				
III. Малоценные и быстрознашивающиеся предметы - итого	380				
в том числе:					
на складе	381				
в эксплуатации	382				

СПРАВКА К РАЗДЕЛУ 3

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Остаток на конец года
1	2	3	4
Из строки 371, графы 3 и 6, передано в янвду — всего	386		
в том числе:			
здания	386		
оборудования	387		
	388		
	389		
передано на консервацию	390		
Износ амортизируемого имущества:			
нематериальных активов	391		
основных средств — всего	382		
в том числе:			
зданий и оборудования	393		
машин, оборудования, транспортных средств	394		
других	395		
машинных и бытовизнашиваемых предметов	396		
СПРАВОЧНО:			
Результат по индексации в связи с переоценкой основных средств:			
первоначальной (восстановительной) стоимости инвеса	397		×
	398		×
Имущество, находящееся в залоге	400		

4. ДВИЖЕНИЕ СРЕДСТВ ФИНАНСИРОВАНИЯ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Намислено (образовано)	Использовано	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
Собственные средства организации — всего	410				
в том числе:					
амортизации основных средств	411				
амортизация нематериальных активов	412				
прибыль, остающаяся в распоряжении организации (фонд накопления)	413				
прочие	414				
Привлеченные средства — всего	420				
в том числе:					
кредиты банков	421				
завянные средства других организаций	422				
долговое участие в строительстве	423				
из бюджета	424				
из внебюджетных фондов	425				
прочие	426				
Всего собственных и привлеченных средств (сумма строк 410 и 420)	430				
СПРАВОЧНО:					
Незавершенное строительство	440				

5. ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ

Наименование показателя	Код стр.	Долгосрочные		Краткосрочные	
		на начало года	на конец года	на начало года	на конец года
1	2	3	4	5	6
Пай и акции других организаций	510				
Облигации и другие долговые обязательства	520				
Предоставленные займы	530				
Прочие	540				
СПРАВОЧНО:					
По рыночной стоимости облигации и другие ценные бумаги	550				

6. ЗАТРАТЫ, ПРОИЗВЕДЕННЫЕ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Наименование показателя	Код стр.	За отчетный год	
		3	4
1	2	3	4
Материальные затраты	610		
Затраты на оплату труда	620		
Отчисления на социальные нужды	630		
Амортизация основных средств	640		
Прочие затраты	650		
Итого по элементам затрат	660		
Из общей суммы затрат отнесено на непроисводственные счета	661		

7. РАСШИФРОВКА ОТДЕЛЬНЫХ ПРИБЫЛЕЙ И УБЫТКОВ

Наименование показателя	Код стр.	За отчетный год		За предыдущий год	
		прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании	710				
Прибыль (убыток) прошлых лет	720				
Возмещение убытков, причиненных неиспользованием или ненадлежащим исполнением обязательства	730				
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте	740				
	750				
	760				
	770				

8. СОЦИАЛЬНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ

Наименование показателя	Код стр.	Применяется по расчету	Израсходовано	Перечислено в фонды
1	2	3	4	5
Отчисления на социальные нужды:				
в Фонд социального страхования	810			
в Пенсионный фонд	820			
в Фонд занятости	830			
на медицинское страхование	840			
Среднесписочная численность работников	850			
Денежные выплаты и поощрения, не связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг	860			
Доходы по акциям и вкладам в имущество организации	870			

9. СПРАВКА О НАЛИЧИИ ЦЕННОСТЕЙ,
УЧИТЫВАЕМЫХ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ

Наименование забалансового счета	Код стр.	На начало года	На конец года
1	2	3	4
Аренда/лизинг основных средств (001)	910		
в том числе по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение (002)	920		
Товары, принятые на комиссию (004)	930		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов (007)	940		
Износ жилищного фонда (014)	950		
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов (015)	960		
	970		
	980		
	990		

Руководитель

Главный бухгалтер

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, вводящим бухгалтерский учет.

По степени обобщения отчетных данных различают отчеты первичные, составляемые непосредственно организациями, и сводные (консолидированные), данные которых суммируются вышестоящими организациями на основе первичных отчетов.

В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственной бухгалтерской отчетности организацией составляется также сводная (консолидированная) отчетность, включающая показатели отчетности этих обществ, находящихся как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами.

8.3

ПОЛЬЗОВАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И СРОКИ ЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ

Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года.

Данные о хозяйственных операциях, проведенных до государственной регистрации организаций, включаются в их бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год.

Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Организации, за исключением бюджетных, обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую – в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

Бюджетные организации представляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки.

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

Организация, имеющая дочерние и зависимые общества, должна составлять сводную годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 25 апреля следующего за отчетным года и представлять ее в порядке и сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

Унитарному предприятию, имеющему дочерние предприятия, сроки составления и представления сводного годового бухгалтерского отчета устанавливает государственный орган или орган местного управления, уполномоченный на его создание.

Акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов), обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и их представительства и филиалы на территории субъектов Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, а также в случаях, установленных федеральными законами, иные организации обязаны публиковать квартальную бухгалтерскую отчетность.

Бухгалтерская отчетность должна быть публичной. Публичность заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распростра-

нении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

8.4

ПРАВИЛА ОЦЕНКИ СТАТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ИХ СОДЕРЖАНИЕ

Рассмотрим оценку отдельных статей актива и пассива баланса и краткое их содержание.

Как следует из формы бухгалтерского баланса, в нем приводятся данные на начало и конец (месяца, квартала) года. Номенклатура статей утвержденного бухгалтерского баланса за предыдущий период в целях сопоставимости данных должна соответствовать номенклатуре статей баланса за отчетный период, т. е. на конец периода.

В первом разделе актива баланса по статье "Нематериальные активы" показываются затраты организации в нематериальные объекты, используемые в течение долгосрочного периода в хозяйственной деятельности и приносящие доход.

К ним относятся: права на использование природных ресурсов, зданий и оборудования, земельных участков, патенты и лицензии, ноу-хау, программные продукты, монопольные права и привилегии, иные имущественные права, в том числе на интеллектуальную собственность, организационные расходы, включая плату за государственную регистрацию предприятия, брокерское место и т. п., торговые марки, торговые знаки. Нематериальные активы могут быть внесены учредителями (собственниками) предприятия в счет вкладов в уставный капитал предприятия, а также приобретены предприятием в процессе его деятельности.

Наряду с общей стоимостью нематериальных активов, находящихся в собственности организации, по этой статье отдельными строками показываются также составляющие их показатели, такие, как организационные расходы, патенты, лицензии, товарные знаки и иные аналогичные активы.

Состав нематериальных активов и порядок их амортизации приводится в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Заметим, однако, что в настоящее время организационные расходы по созданию предприятия, признанные в

соответствии с учредительными документами вкладом участника в уставный капитал, а также товарные знаки и знаки обслуживания не амортизируются (т. е. не переносят свою стоимость на издержки производства).

Учредителю дано право при определении вклада оформлять последний не как указанные выше расходы, а как денежные средства с последующим их использованием на текущие расходы (если это возможно) в процессе производственно-хозяйственной деятельности.

Данные по нематериальным активам приводятся по остаточной стоимости, определенной как разность между их первоначальной стоимостью и износом нематериальных активов, который определяется в соответствии с установленным порядком.

Износ нематериальных активов относится на себестоимость продукции (работ, услуг) ежемесячно по нормам, рассчитанным предприятием исходя из первоначальной стоимости и срока их полезного использования, но не более срока деятельности предприятия. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы износа устанавливаются в расчете на десять лет, но не более срока деятельности предприятия.

При заполнении этой статьи баланса весьма важным вопросом является организация учета приобретения и содержания квартир и нежилых помещений в жилых домах. При решении этих вопросов необходимо руководствоваться Гражданским кодексом РФ, Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций и указаниями Министерства финансов РФ "Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве".

В соответствии с Гражданским кодексом РФ использование организациями жилых квартир под производственные нужды не допускается. При продаже квартир продавец как владелец всего дома списывает стоимость данных помещений с баланса, но продолжает их учитывать за балансом (см. классификацию счетов по их экономическому содержанию и План счетов бухгалтерского учета).

После того, как объект подготовлен к использованию, все затраты списываются со счета 08 "Капитальные вложения" в дебет счета 04 "Нематериальные активы".

При приобретении квартир они учитываются у собственника на счете 04 "Нематериальные активы" как объекты непромышленного назначения с учетом расходов на их содержание.

Исходя из содержания перечисленных выше операций делаются такие записи:

Приобретение нематериальных активов (квартир в жилых домах)

1. Д-т сч. 08 "Капитальные вложения"
К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
2. Постановка на учет приобретенных нематериальных активов (квартир в жилых домах)
Д-т сч. 04 "Нематериальные активы"
К-т сч. 08 "Капитальные вложения"
3. Списание стоимости нематериальных активов при их выбытии
Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов"
К-т сч. 04 "Нематериальные активы".

Следовательно, при формировании информации по статье баланса "Нематериальные активы" используются данные синтетического и аналитического учета счетов: 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов", 08 "Капитальные вложения", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 48 "Реализация прочих активов".

Расшифровка состава нематериальных активов дана в Приложении к бухгалтерскому балансу форма № 5, раздел 3.

По статье "**Основные средства**" приводятся данные по основным средствам, как действующим, так и находящимся в запасе или на консервации по *остаточной стоимости* (за исключением объектов основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком погашение стоимости не производится).

По этой статье отражаются капитальные вложения на улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные) и арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты, относящиеся к основным средствам. В размере фактических затрат на приобретение показывается по этой статье стоимость земельных участков, поступивших в собственность организации в соответствии с законодательством.

Арендатор, заключивший с арендодателем договор аренды (или дополнительное соглашение), по которому предусматривается переход объектов, относящихся к основным средствам, в собственность арендатора (выкуп), по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения последним всей обусловленной договором выкупной цены по этой статье отражает также долгосрочно арендуемые основные средства, учитываемые на счете 03 "Долгосрочно арендуемые основные средства".

Остаточная стоимость основных средств определяется как разность между первоначальной стоимостью и их износом.

С целью приведения первоначальной (балансовой) стоимости основных средств Российской Федерации в соответствие с ныне действующими ценами и условиями их воспроизводства осуществляется их переоценка.

Последняя переоценка основных средств проведена в соответствии с постановлением Правительства РФ "О переоценке основных средств" от 25 ноября 1995 г. № 1148 и на 1 января 1997 г. по постановлению Правительства переоценке подлежали находящиеся на балансе организации здания, сооружения, передаточные устройства, машины, оборудование, транспортные средства и другие виды основных средств независимо от технического состояния (степени износа), как действующие, так и находящиеся в запасе, на консервации, в резерве или незавершенном строительстве.

На 1 января 1996 г. подвергались переоценке и жилые здания, а также основные средства, подлежащие списанию ввиду их морального или физического износа, но не оформленные в установленном порядке актами на списание.

Переоценка основных средств осуществляется двумя методами: путем индексации их балансовой стоимости и путем прямого пересчета балансовой стоимости применительно к ценам, складывающимся по состоянию на дату переоценки на соответствующие виды основных средств. После переоценки основные средства оцениваются по восстановительной стоимости – стоимости воспроизводства основных средств в современных условиях, т. е. в современных ценах, расценках, тарифах на современную технику.

Остаточная стоимость основных средств зависит также от порядка начисления износа (амортизации) основных средств производственного и непроизводственного назначения.

При начислении амортизации в обычных размерах руководствуются нормами амортизационных отчислений, утвержденными постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072 "О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР".

При необходимости быстрого списания стоимости основных средств организация может воспользоваться правом, установленным постановлением Правительства РФ от 19 августа 1994 г. № 967 "Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов". Согласно этому постановлению организации соответствующих отраслей народного хозяйства могут применять коэффициенты, повышающие нормы амортизации в два раза (свыше двух раз – по согласованию с

финансовыми органами), по перечню основных средств, утвержденному федеральными органами государственного управления для организаций данных отраслей народного хозяйства.

Следует особо отметить, что ныне приобретенные (оприходованные) средства труда учитываются в составе основных средств или малоценных и быстроизнашивающихся предметов в зависимости от введенного предела стоимости предметов для их учета в составе средств в обороте (не более стократного установленного законом размера минимальной оплаты труда) на дату приобретения.

Расшифровка движения основных средств в течение отчетного года, а также их состава на конец отчетного года приводится в Приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

Таким образом, для заполнения статьи баланса "Основные средства" необходимо использовать информацию следующих синтетических счетов: 01 "Основные средства", 02 "Износ основных средств", 08 "Капитальные вложения", 47 "Реализация основных средств" и др.

По статье "Незавершенное строительство" отражается стоимость незавершенного строительства, осуществляемого как хозяйственным, так и подрядным способами.

Стоимость незавершенного строительства по данной статье отражается в форме принятых в эксплуатацию отдельных законченных комплексов и этапов работ, оборудования к установке, а также авансов, выданных подрядным и проектным организациям под строительно-монтажные и проектные работы.

При учете затрат на строительство необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (приказ Министерства финансов РФ от 20 декабря 1994 г. № 167), а также Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (письмо Минфина РФ от 30 декабря 1993 г. № 160).

В подразделе "Долгосрочные финансовые вложения" показываются долгосрочные (на срок более года) инвестиции организации в доходные активы (ценные бумаги) других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, созданных на территории Российской Федерации или за ее пределами, государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), а также предоставленные организацией займы другим организациям.

По статье "Прочие долгосрочные финансовые вложения" отражаются финансовые вложения, не нашедшие отражения по предыдущим статьям подраздела.

В подразделе "Запасы" второго раздела актива баланса по соответствующим статьям показываются остатки запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, запасных частей, тары и других материальных ценностей в оценке, предусмотренной Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Оценка запасов для определения фактической себестоимости материальных ресурсов при списании в производство может осуществляться по средневзвешенной себестоимости, по методу ФИФО или методу ЛИФО.

"Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" в балансе отражаются по остаточной стоимости, которая определяется как разность между первоначальной стоимостью предметов и их износом.

По статье "Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)" указываются затраты по незавершенному производству и незавершенным работам (услугам). При этом незавершенное производство отражается в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете", Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, типовыми методическими указаниями (рекомендациями) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) и отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Сумма издержек обращения, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется в порядке, изложенном в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утвержденных Комитетом Российской Федерации по торговле 20 апреля 1995 г. № 1-55/32-2.

По статье "Готовая продукция и товары для перепродажи" приводится фактическая производственная себестоимость (либо в другой оценке, предусмотренной Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации) остатка законченных производством изделий, прошедших испытания и приемку, укомплектованных всеми частями согласно условиям договоров с заказчиками и соответствующим техническим условиям и стандартам. Продукция, не отвечающая указанным требованиям, и не сданные работы считаются незаконченными и отражаются в составе незавершенного производства.

При осуществлении организацией закупок товаров по импорту (в том числе товарообменным операциям) исчисление покупной стоимости поступающих товаров (материалов, полуфабрикатов, оборудования) производится исходя из их стоимости, предусмотренной в контракте (договоре), таможенных платежей, транспортных расходов и прочих расходов по закупке и транспортировке.

Остаток товаров отражается в бухгалтерском балансе по покупной стоимости независимо от варианта учета товаров (по розничным продажным ценам или покупной стоимости). При организации учета по розничным (продажным) ценам разница между покупной стоимостью и стоимостью по продажным ценам (скидки, накидки) отражается в форме № 5 "Приложение к бухгалтерскому балансу".

По статье **"Товары отгруженные"** указываются данные о фактической себестоимости (или иной оценке, предусмотренной Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации) отгруженной продукции (товаров), в случае если договором обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права владения, пользования и распоряжения ею и риска случайной гибели от организации к покупателю, заказчику (например, при экспорте продукции).

По статье **"Расходы будущих периодов"** показывается сумма расходов, произведенных в отчетном году, но подлежащих погашению в следующих отчетных периодах путем отнесения на издержки производства (обращения) или другие источники в течение срока, к которому они относятся. В частности, к таким расходам, например, относятся суммы арендной платы, расходов на рекламу, подготовку кадров, уплаченные вперед, и т. п.

При этом следует иметь в виду, что данные по основному (преобладающему) участвующему обществу и его дочерним (зависимым) обществам должны сводиться с учетом особенностей формирования сводной бухгалтерской отчетности, устанавливаемых Министерством финансов Российской Федерации.

По статье **"Задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал"** показывается задолженность учредителей (участников) организации по вкладам в уставный (складочный) капитал организации. Эта статья включается в группу статей "Дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение месяцев после отчетной даты".

По статье **"Авансы выданные"** из группы статей "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)" и группы статей "Дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты" отражается сумма, упла-

ченная другим организациям авансов по предстоящим расчетам в соответствии с заключенными договорами.

По статье **"Прочие дебиторы"** показывается задолженность за финансовыми и налоговыми органами, включая переплаты по налогам, сборам и прочим платежам в бюджет; задолженность работников организации по предоставленным им осудам и т. п. По этой же статье приводятся задолженность за подотчетными лицами (расходы, связанные с командировками работников организации), штрафы, пени, неустойки, признанные должником, и т. п.

В группе статей **"Краткосрочные финансовые вложения"** показываются краткосрочные (на срок не более одного года) инвестиции организации в зависимые общества, инвестиции организации в ценные бумаги других организаций, государственные ценные бумаги и т. п.

По статье **"Налог на добавленную стоимость"** отражаются уплаченные суммы НДС по приобретенным ценностям (материальным ресурсам, МБП, основным средствам, нематериальным активам и др.) и акцизам по подакцизным товарам, учет которых осуществляется в порядке, установленном письмом Министерства финансов РФ от 12 ноября 1996 г. № 96 "О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость и акцизами". В соответствии с этими указаниями организации ведут учет НДС и акцизов в установленном порядке.

По группе статей **"Дебиторская задолженность"** (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) показываются данные о задолженности, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Данные о дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты, приводятся соответственно по группе статей **"Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)"**.

По статье **"Покупатели и заказчики"** показываются по договорной или сметной стоимости отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги заказчикам (покупателям) до момента поступления платежей за них на расчетный (или иной) счет организации либо зачета взаимных требований.

По статье **"Векселя к получению"** отражается задолженность покупателей и заказчиков и других дебиторов по отгруженным продукции, товарам, выполненным работам и оказанным услугам, обеспеченная полученными векселями.

В активе и пассиве баланса по статьям "Задолженность дочерних (зависимых) обществ" и "Задолженность перед дочерними (зависимыми) обществами" отражаются данные по текущим операциям с дочерними (зависимыми) обществами (т. е. межбалансовые расчеты).

В группе статей "Денежные средства" по статьям "Касса", "Расчетные счета" и "Валютные счета" показываются остатки денежных средств организации в кассе, на расчетных и валютных счетах в банках. К валютному счету дается детализация: "Транзитные валютные счета", "Текущие валютные счета", "Валютные счета за рубежом".

В разделе актива баланса "Убытки" по статье "Непокрытые убытки прошлых лет" показывается сумма убытков прошлых лет, подлежащая покрытию в установленном порядке; по статье "Непокрытый убыток отчетного года" отражается убыток организации за отчетный год по результатам рассмотрения итогов деятельности организации за отчетный год.

В пассиве баланса по статье "Уставный капитал" показывается сумма капитала (уставного, складочного и др.), отражаемая собственниками в учредительных документах, зарегистрированных в соответствующих органах государственной власти. В инвестиционных фондах по данной статье показывается уставный капитал только в оплаченной его части. Увеличение или уменьшение уставного (складочного) капитала производится организацией по результатам рассмотрения итогов ее деятельности за прошедший отчетный год и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

По статье "Добавочный капитал" отражается прирост стоимости имущества организации, указанного в активе баланса, произведенный в результате:

- а) дооценки имущества организации, производимой по решению Правительства Российской Федерации;
- б) эмиссионного дохода, полученного акционерным обществом денежных средств в сумме, превышающей номинальную стоимость проданных акций, стоимости имущества, внесенного организацией как вклад в уставный капитал вместо денежных средств, в размере, превышающем сумму вклада;
- в) безвозмездно полученного имущества, предназначенного для производственных целей;
- г) курсовой разницы от задолженности учредителей по взносам в иностранной валюте в уставный капитал организации.

По статье "Резервный капитал" приводятся данные двух показателей: резервного фонда, образованного в соответствии с законодательством, и резервов, образованных в соответствии с учредительными документами.

По статье **"Резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством"** отражается резервный капитал, образованный акционерными обществами и организациями с иностранным капиталом за счет прибыли в соответствии с налоговым законодательством для расчетов организации с бюджетом по налогу на прибыль.

Средства данного резервного капитала используются этими организациями только на покрытие убытков от основной деятельности, на выкуп акционерными обществами собственных акций и на погашение стоимости собственных облигаций.

По статье **"Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами"** показываются все остальные резервы, образуемые организациями за счет чистой прибыли (например, начислены дивиденды акционерам).

По статье **"Фонды накопления"** указывается не использованный на конец отчетного периода остаток средств фондов специального назначения, образованный за счет чистой прибыли и предназначенный для финансирования работ капитального характера и покрытия других аналогичных расходов организации.

По статье **"Фонд социальной сферы"** отражается не использованный на конец отчетного периода остаток средств, предназначенных для покрытия затрат организации социального характера или части фонда, образованного в результате использования чистой прибыли на строительство объектов социального назначения.

По статье **"Целевое финансирование и поступления"** показываются остатки средств, полученных из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций, физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения (например, на содержание объектов непромышленного назначения — поликлиники, культурный, спортивный центры и т. д.).

По статье: **"Нераспределенная прибыль прошлых лет"** приводится остаток нераспределенной прибыли прошлых лет.

По статье **"Нераспределенная прибыль отчетного года"** показывается нераспределенная прибыль отчетного года в сумме нетто, полученной как разница между выявленным на основании бухгалтерского учета всех операций организации и оценки статей баланса в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации конечным финансовым результатом (прибылью) и суммой прибыли, направленной на уплату налогов и другие платежи в бюджет по соответствующим расчетам, на осуществление мероприятий, определенных организацией за счет прибыли, остающейся в ее распоряжении.

По окончании года на суммы использованной прибыли производится уменьшение прибыли.

Группа статей "Заемные средства" и "Прочие долгосрочные пассивы" составляют пятый раздел пассива баланса "Долгосрочные пассивы".

В группе статей "Заемные средства" отражаются непогашенные суммы заемных средств, подлежащие погашению в соответствии с договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Следует отметить, что если заемные средства подлежат погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты, то непогашенные на конец отчетного периода их суммы отражаются по соответствующей группе статей раздела VI "Краткосрочные пассивы".

Расшифровка состава движения заемных средств отражается в Приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

В разделе VI "Краткосрочные пассивы" отражаются суммы кредиторской задолженности, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты. Однако, если суммы кредиторской задолженности подлежат погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты, то они отражаются по статье "Прочие долгосрочные пассивы", т. е. в разделе V "Долгосрочные пассивы".

По статье "Заемные средства" показывается задолженность по кредитам банка и прочие займы.

По группе статей баланса "Кредиторская задолженность" отражаются:

По строке "Поставщики и подрядчики" – сумма задолженности поставщикам и подрядчикам за поступившие материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги. По этой статье показывается задолженность поставщикам по неотфактурованным поставкам, т. е. когда в организацию поступили материалы, но документы, подтверждающие их поступление (счета-фактуры), еще не получены.

По строке "Векселя к уплате" – сумма кредиторской задолженности поставщикам, подрядчикам и другим кредиторам, которым организация выдала в обеспечение их поставок, работ и услуг векселя (вексель – ценная бумага, удостоверяющая денежное обязательство векселедателя уплатить по наступлении срока определенную сумму денежных средств владельцу векселя – векселедержателю).

По строке "Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами" отражаются соответствующие виды задолженности.

По статьям "По оплате труда" и "По социальному страхованию и обеспечению" показываются начисленные работникам организации, но не выплаченные суммы оплаты труда и суммы

задолженности по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование работников организации, а также в фонд занятости.

По строке **"Задолженность перед бюджетом"** показывается задолженность организации по всем видам платежей в бюджет, включая подоходный налог с работников организации.

По строке **"Авансы полученные"** показывается сумма полученных от сторонних организаций авансов по предстоящим расчетам по заключенным договорам.

По строке **"С прочими кредиторами"** показывается задолженность организации по расчетам, не нашедшим отражения по другим статьям группы статей "Расчеты с кредиторами". В частности, по этой статье отражается задолженность организации по платежам по обязательному и добровольному страхованию имущества и работников организации и другим видам страхования, в которых организация является страхователем; задолженность по отчислениям во внебюджетные фонды и другие специальные фонды (кроме фондов, отчисления в которые отражаются по статье "по социальному страхованию и обеспечению" в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком; суммы арендных обязательств арендной организации за основные средства, переданные ей на условиях долгосрочной аренды; задолженности по кредитам банков, полученным организацией для выдачи ссуд работникам на индивидуальное жилищное строительство, на строительство садовых домиков и другие цели, а также для возмещения торговыми организациями сумм за товары, проданные ими в кредит.

По статье **"Расчеты по дивидендам"** отражается сумма задолженности организации по причитающимся к выплате дивидендам, процентам по акциям, облигациям, займам.

По статье **"Доходы будущих периодов"** показываются средства, полученные в отчетном году, но относящиеся к будущим отчетным периодам (например, полученная вперед арендная плата и т. п.), а также иные суммы, учитываемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета.

В группе статей **"Резервы предстоящих расходов и платежей"** отражаются остатки средств, зарезервированных организацией в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ. Федеральным законом Российской Федерации "О бухгалтерском учете".

В группе статей **"Прочие краткосрочные пассивы"** показываются суммы краткосрочных пассивов, не нашедшие отражения по другим статьям раздела VI "Краткосрочные пассивы" бухгалтерского баланса.

Вопросы для самоконтроля и собеседования

1. Дайте определение бухгалтерской (финансовой) отчетности.
2. Каково значение бухгалтерской отчетности для управления, определения стратегии предприятия в рыночной экономике?
3. Перечислите основные требования, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности.
4. Каков состав отчетности предприятия (годовой, квартальной)?
5. Кто несет ответственность за составление отчетности?
6. Перечислите основные показатели формы № 1.
7. Перечислите основные показатели формы № 2 "Отчет о финансовых результатах" и справки.
8. Перечислите основные показатели формы № 5 "Приложение к бухгалтерскому балансу предприятия".
9. Кто является пользователем бухгалтерской отчетности?
10. Каковы сроки представления отчетности?
11. Перечислите основные правила оценки статей бухгалтерской отчетности.
12. Каковы взаимосвязи показателей отчетности и данных по счетам бухгалтерского учета?
13. Как формируются статьи бухгалтерского баланса?
14. Какие существуют связи между отдельными показателями различных форм отчетности?
15. Какие показатели отчетности (форм № 1, 2, 5) используются для анализа финансового состояния предприятия, для принятия управленческих решений, выработки стратегии предприятия в рыночной экономике?

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

9.1

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА

Одним из направлений совершенствования организации бухгалтерского учета на предприятиях в условиях становления рыночной экономики является ориентация его на Международные стандарты учета и отчетности. Это в значительной мере будет способствовать привлечению инвестиций в экономику России, развитию совместных предприятий, повысит качество и эффективность учета и контроля, даст предприятиям определенную самостоятельность в использовании более обоснованной системы учета с отражением его особенностей, специфики техники и технологии в организации производства, труда и управления.

В настоящее время действует 32 Международных стандарта по учету и аудиту, основная информация по которым и перечень приведены ниже.

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА

(Извлечение)

1. Комитет международных стандартов учета (КМСУ) создан 29 июня 1973 г. в соответствии с соглашением бухгалтерских органов Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Объединенного королевства и Ирландии, а также США.

Деятельность КМСУ направляется Советом из представителей 13 стран и 4 организаций.

2. Задачи КМСУ определены в его Уставе следующим образом:

"а) формулировать и издавать в государственных интересах стандарты учета, подлежащие применению при составлении и представлении финансовой отчетности, стимулировать их принятие во всем мире и наблюдать за их внедрением;

б) работать для совершенствования и гармонизации бухгалтерских инструкций, стандартов и процедур, относящихся к представлению финансовой отчетности";

3. КМСУ имеет полную автономию по отношению к Международной федерации бухгалтеров в части разработки и издания Международных стандартов учета.

4. Члены КМСУ согласны решать его задачи, выполняя следующие обязательства:

"поддерживать работу КМСУ, публикуя в своих странах каждый Международный стандарт учета, одобренный к изданию Советом КМСУ;

способствовать тому, чтобы публикуемая финансовая отчетность соответствовала Международным стандартам учета по всем материальным аспектам и раскрывала факт такого соответствия;

убеждать правительства и органы по разработке национальных стандартов в том, что публикуемая финансовая отчетность должна соответствовать Международным стандартам учета во всех материальных аспектах;

убеждать контролирующие органы рынков ценных бумаг и деловое сообщество в том, что публикуемая финансовая отчетность должна соответствовать Международным стандартам учета и отражать различные стороны экономической деятельности;

гарантировать аудиторам возможность убедиться в том, что публикуемая финансовая отчетность соответствует Международным стандартам учета по всем материальным аспектам;

способствовать принятию в отдельных странах Международных стандартов учета, их изучению и внедрению".

Рассмотрим в качестве примера полное описание стандартов № 4 "Учет амортизационных отчислений", № 5 "Информация, подлежащая раскрытию в финансовых отчетах" и № 29 "Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики", принятых Комитетом по Международным бухгалтерским стандартам (см. с. 223 – 237).

Перечень международных стандартов бухгалтерского учета

- МСБУ 1 Раскрытие учетной политики
- МСБУ 2 Товарно-материальные запасы
- МСБУ 3 (Заменен на МСБУ 27 и 28)
- МСБУ 4 Учет амортизационных отчислений (учет начисленного износа)
- МСБУ 5 Информация, подлежащая раскрытию в финансовых отчетах
- МСБУ 6 (Заменен МСБУ 15)
- МСБУ 7 Отчет о движении денежных средств
- МСБУ 8 Чистая прибыль или убыток отчетного периода, существенные ошибки и изменения в учетной политике
- МСБУ 9 Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
- МСБУ 10 Непредвиденные события и события хозяйственной деятельности, происходящие после даты балансового отчета
- МСБУ 11 Строительные подряды (контракты)
- МСБУ 12 Учет налогов на доход
- МСБУ 13 Представление текущих активов и текущих обязательств
- МСБУ 14 Сегментарная финансовая информация в отчетности
- МСБУ 15 Информация, отражающая последствия меняющихся цен
- МСБУ 16 Недвижимость, здания и оборудование
- МСБУ 17 Учет аренды
- МСБУ 18 Методы определения доходов
- МСБУ 19 Учет пособий по пенсионному обеспечению
- МСБУ 20 Учет государственных субсидий и раскрытие государственной помощи
- МСБУ 21 Учет влияния изменения курсов обмена валют
- МСБУ 22 Объединения компаний
- МСБУ 23 Затраты по займам
- МСБУ 24 Раскрытие информации о компаниях, контролирующих финансовую деятельность
- МСБУ 25 Учет инвестиций
- МСБУ 26 Бухгалтерский учет и составление отчетности по программам пенсионного обеспечения
- МСБУ 27 Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия

- МСБУ 28 Учет инвестиций в ассоциированные предприятия
МСБУ 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики
МСБУ 30 Раскрытие финансовых отчетов банков и подобных финансовых учреждений
МСБУ 31 Отражение в финансовой отчетности доли участия в совместных предприятиях
МСБУ 32 Финансовые инструменты

Стандарт № 4

УЧЕТ АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ

Введение

1. Стандарт описывает порядок учета амортизационных отчислений и применим ко всем видам амортизируемого имущества, кроме:

- а) лесных и прочих воспроизводимых природных ресурсов;
- б) расходов на разведку и добычу минералов, нефти, природного газа и т. д.;
- в) расходов на НИОКР;
- г) цены фирмы.

Определения

2. В стандарте используются термины со следующими значениями.

Амортизация – начисление суммы износа активов в течение предполагаемого срока их полезного функционирования. Амортизация за учетный период прямо или косвенно списывается в уменьшение дохода.

Амортизируемые активы – это активы, которые:

- а) предназначены для использования более чем в одном учетном периоде;
- б) имеют ограниченный период полезного функционирования;
- в) находятся у предприятия для использования в производстве или поставки товаров и оказания услуг, для сдачи в аренду или административных целей.

Срок полезного функционирования – это или (а) период, в который предполагается использование амортизируемых активов предприятием, или (б) количество единиц продукта или подобных благ, которые на предприятии предполагается получить с этого вида активов.

Амортизируемая стоимость активов — это их первоначальная стоимость или другая сумма, заменяющая ее* в финансовых отчетах, за вычетом оцененной ликвидационной стоимости.

Пояснения

3. Значительную часть активов многих предприятий составляют амортизируемые активы. Поэтому амортизация может оказывать большое влияние при определении финансового положения и результатов деятельности таких предприятий.

4. Иногда выражается такая точка зрения: если стоимость актива превысила сумму, по которой он показан в финансовых отчетах, то нет необходимости в его амортизации. Но следует учитывать, что амортизация должна отчисляться в каждый учетный период на основе амортизируемой стоимости безотносительно к росту стоимости активов.

Срок полезного функционирования

5. Оценка срока полезного функционирования одного вида или группы схожих активов — предмет суждений, основанный обычно на опыте использования подобного рода активов. Для активов, где применяется новая технология, или активов, используемых для производства новой продукции или предоставления новых услуг, где предыдущий опыт невелик, оценка срока полезности значительно труднее, но тем не менее необходима.

6. Срок полезного функционирования амортизируемых активов на предприятии может быть меньше срока их физической жизни. В дополнение к факторам материального износа и ветшания, основывающимся на производственных факторах, таких, как количество смен, в которые используются активы, или эксплуатационная, или ремонтная программа предприятия, должны приниматься во внимание и другие факторы. Сюда входят устаревание, возникшее при изменении технологий или совершенствовании продукции, устаревание вследствие изменений рыночного спроса на продукцию или услуги, выпускаемые на данных средствах производства, и юридические ограничения, такие, как конечный срок действия аренды.

Ликвидационная стоимость

7. Ликвидационная стоимость активов часто незначительная, и при подсчете амортизируемой стоимости ею можно пренебречь. Если ликвидационная стоимость значительна, то она оценивает-

* Стандарт не рассматривает различия, возникающие при переоценках, заменяющих первоначальную стоимость.

ся на дату приобретения или дату любой последней переоценки активов на основе стоимости возможной реализации подобных активов, преобладающей в данный момент, если эти активы уже достигли конца срока их жизни и использовались в условиях, сходных с будущими условиями использования оцениваемых активов. Большая ликвидационная стоимость во всех случаях сокращается на предполагаемые в конце срока полезности активов расходы по их ликвидации.

Метод амортизации

8. Амортизационные отчисления производятся в каждый учетный период в течение срока полезного функционирования активов различными систематическими методами. Для обеспечения сопоставимости результатов деятельности предприятий от периода к периоду необходимо постоянное использование выбранного метода амортизации безотносительно к уровню прибыльности предприятия и налоговых условий.

Земля и здания

9. Обычно земля имеет неопределенный срок полезного функционирования и не рассматривается как амортизируемый актив. Однако для конкретного предприятия земля, имеющая ограниченный срок полезности, должна рассматриваться как амортизируемый актив.

10. Здания являются амортизируемыми активами, так как они удовлетворяют определению пункта 2.

11. На некоторых предприятиях здания как амортизируемые активы не рассматриваются, если совокупная стоимость зданий и земли, на которой они расположены, не уменьшается. Поскольку здания и земля – это разные активы, для целей учета возрастающая стоимость земли должна отделяться от амортизируемой стоимости зданий.

Пояснение

12. Выбор метода отчислений и оценка срока полезности амортизируемых активов – объект субъективных суждений. Пояснение принятых методов и оцененного срока полезного функционирования или используемой нормы амортизации обеспечивает информацию, позволяющую потребителям финансовых отчетов знать избранную руководством политику и производить сопоставления с другими предприятиями. По тем же причинам необходимо показывать амортизационные отчисления за период и накопленную на конец периода амортизацию.

Стандарт

13. Амортизационные отчисления стоимости амортизируемых активов должны производиться каждый учетный период в течение срока полезного функционирования активов на систематической базе.

14. Выбранный метод амортизации должен применяться постоянно от периода к периоду, если возникшие обстоятельства не вызовут необходимость его замены. При изменении метода амортизации необходимо в учетный период, когда оно произошло, указать и количественно определить последствия этого изменения, а также его причины.

15. При оценке срока полезного функционирования амортизируемых активов необходимо учесть следующие факторы:

- а) предполагаемые материальный износ и ветшание;
- б) устаревание;
- в) юридические и другие ограничения на использование активов.

16. Продолжительность срока полезности основных видов или классов амортизируемых активов должна периодически пересматриваться, и нормы амортизации должны быть скорректированы для текущего и будущего периодов, если ожидаемые результаты значительно отличаются от предыдущих оценок. Влияние изменений должно быть показано в учетный период, когда они произведены.

17. При пояснении учетной политики необходимо указать базу определения оценки амортизируемых активов (в соответствии со стандартом № 1 "Раскрытие учетной политики").

18. По каждому основному классу амортизируемых активов необходимо указать:

- а) используемые методы амортизации;
- б) сроки полезного функционирования или используемые нормы амортизации;
- в) совокупные амортизационные отчисления за данный период;
- г) суммарную величину амортизируемых активов и соответствующие амортизационные отчисления.

Дата вступления в силу

19. Для финансовых отчетов период вступления стандарта в силу начинается с 1 января 1997 г.

Стандарт № 5

ИНФОРМАЦИЯ, ПОДЛЕЖАЩАЯ РАСКРЫТИЮ В ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТАХ

Введение

1. Стандарт описывает информацию, которая должна поясняться в финансовых отчетах: балансах, отчетах о прибылях и убытках, примечаниях к отчетам и других видах отчетов и пояснительного материала к ним, являющихся частью финансовых отчетов.

2. Помимо других целей финансовые отчеты необходимы для оценок и принятия финансовых решений. Потребители не могут принять обоснованные решения, если финансовые отчеты не являются ясными и доступными для понимания. Необходимая для этого информация часто превышает минимум, требуемый местными законами и регулирующими органами.

3. В стандарте описан определенный минимум пояснений. Эти пояснения могут дополняться детализированными требованиями, включенными в другие МСБУ, описывающие специфические объекты учета.

4. Специальной схемы для предоставления финансовых отчетов в этом стандарте не предлагается. Используемые в стандарте схема и группировки основаны на существенных статьях, влияющих на финансовые отчеты большинства промышленных и коммерческих предприятий. Для таких предприятий, как финансовые и страховые компании, могут предназначаться другие схемы и группировки.

5. Определения материнской компании, филиала и ассоциированной компании в стандарте те же, что и используемые в стандарте № 3 "Консолидированная финансовая отчетность".

Стандарт. Общие пояснения

6. Вся существенная информация должна поясняться, чтобы сделать финансовый отчет ясным и понятным.

7. В отчетах должны быть указаны: название предприятия, страна пребывания, дата составления баланса и отчетный период. Должны быть приведены: краткое описание характера деятельности предприятия, его юридическая форма и валюта финансового отчета, если они иначе не очевидны.

8. Если необходимо, то статьи классификации должны дополняться другой информацией, поясняющей их смысл. Важные статьи не должны включаться в состав других статей или быть краткими (свернутыми) без единого указания.

9. Финансовые отчеты должны показывать соответствующие данные предыдущего периода.

Специальные пояснения – баланс

Общая часть

10. Должны поясняться: а) ограничения на право владения активами; б) гарантии под обязательства; в) метод пенсионного обеспечения в будущем; г) непредвиденные активы и обязательства, по возможности количественно определенные; д) средства, предназначенные под будущие капиталовложения.

Долгосрочные активы

11. Собственность, машины и оборудование должны раскрываться по следующим статьям:

- а) земля и здания;
- б) машины и оборудование;
- в) другие категории активов, классифицированные должным образом;
- г) накопленная амортизация.

Отдельно должны показываться арендованные активы и активы, приобретенные в рассрочку.

12. Другие долгосрочные активы. Отдельно должны поясняться следующие статьи с указанием методов и периода амортизации, если она применяется, и чрезвычайные списания основного капитала за отчетный период:

а) долгосрочные инвестиции: инвестиции в филиалы, инвестиции в ассоциированные компании, прочие инвестиции с указанием рыночной стоимости перечисленных инвестиций, если она отличается от их текущей оценки в финансовых отчетах;

б) долгосрочная дебиторская задолженность: счета и векселя к получению, дебиторская задолженность директоров, межфирменная* дебиторская задолженность, прочая дебиторская задолженность;

в) цена фирмы;

г) патенты, торговые марки и подобные активы;

д) расходы будущих периодов, например предварительные расходы, расходы на реорганизацию и отсроченные налоги.

* Термин "межфирменный", используемый в стандарте, относится к представлению в финансовых отчетах балансов или операций между (а) родительской компанией и ее филиалами, (б) филиалом и родительской компанией или другими филиалами в группе.

Текущие активы

13. Отдельно должны раскрываться следующие статьи:

а) движимые средства. Денежные средства включают наличные деньги в кассе и средства на расчетных и других счетах в банках. Должны показываться средства, которые не могут быть использованы немедленно, например остатки средств, замороженные в иностранных банках из-за обменных ограничений;

б) легко реализуемые ценные бумаги, не являющиеся долгосрочными инвестициями. Рыночная стоимость должна быть показана, если она отклоняется от текущей оценки, указанной в финансовых отчетах;

в) дебиторская задолженность: счета и векселя к получению; дебиторская задолженность директоров; межфирменная дебиторская задолженность; дебиторская задолженность ассоциированных компаний; прочая дебиторская задолженность и заранее оплаченные расходы; материально-производственные запасы.

Долгосрочные обязательства

14. Отдельно должны раскрываться следующие статьи с исключением доли, выплаченной в течение одного года: (а) обеспеченные ссуды; (б) необеспеченные ссуды; (в) межфирменные ссуды; (г) ссуды, полученные от ассоциированных компаний.

Должны быть показаны процентные ставки, сроки возврата ссуд, договорные обязательства, очередность выплат и сумма несамортизированных премий и дисконтов.

Текущие обязательства

15. Отдельно должны быть раскрыты следующие статьи:

а) банковские ссуды и превышение кредитов;

б) текущая доля долгосрочных обязательств;

в) кредиторская задолженность: счета и векселя к оплате, кредиторская задолженность директорам, межфирменная кредиторская задолженность, кредиторская задолженность ассоциированным компаниям, налоги на доход, дивиденды к выплате, прочая кредиторская задолженность и начисленные платежи.

Прочие обязательства и резервы

16. Значительные статьи по прочим обязательствам и резервам и накоплениям должны поясняться отдельно. Примеры таких статей – отсроченные налоги, отсроченный доход и пенсионные фонды.

Участие акционеров

17. Отдельно должны приводиться следующие пояснения:

а) акционерный капитал. По каждому классу акционерного капитала: количество или сумма акций, выпущенных и в обращении*, еще не оплаченный капитал, номинальная или официальная цена акций, движение на счетах акционерного капитала в течение периода, права, привилегии и ограничения, касающиеся распределения доходов и оплаты капитала, просроченные накопленные привилегированные дивиденды, вновь приобретенные акции, акции, предназначенные в будущем для выпуска под опционы и торговые контракты, с указанием сроков и сумм;

б) прочая собственность с показом ее движения в течение периода и каких-либо ограничений на распределение: капитал, оплаченный сверх номинала (премии на акции), прирост от реализации, резервы, нераспределенная прибыль.

Специфические пояснения – отчет о доходах

18. Должна поясняться следующая информация: (а) доходы от реализации и прочей деятельности; (б) амортизация; (в) доходы по процентам; (г) доходы от инвестиций; (д) процентные выплаты; (е) подоходные налоги; (ж) чрезвычайные кредиты; (з) важнейшие межфирменные операции; (и) чистый доход.

Дата вступления в силу

19. Для финансовых отчетов период вступления стандартов в силу начинается с 1 января 1997 г.

Стандарт №29

ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ
ГИПЕРИНФЛЯЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

(Реформирован в 1994 г.)

Введение

1. Данный стандарт применяется к первичным финансовым отчетам, включая консолидированные финансовые отчеты любых предприятий, которые ведут свою деятельность и представляют отчеты в условиях гиперинфляции.

* Понятие "акции в обращении" не относится к акциям, выпущенным и затем вновь купленным корпорацией или консолидированным филиалом. Эти акции могут быть вновь проданы. Подобная практика в некоторых странах не разрешается.

2. В условиях гиперинфляционной экономики отчетность об оперативных результатах и финансовом положении, представленная в местной валюте без переоценки, не будет полезной. Деньги теряют свою покупательную способность в такой степени, что сравнение объемов сделок в отчетном периоде за разное время будет ошибочным.

3. Данный стандарт не определяет ту абсолютную степень, при которой гиперинфляция имеет тенденцию к росту. Это вопрос обсуждения: когда подобные переоценки в соответствии с данным стандартом становятся необходимыми. На гиперинфляцию указывают характерные черты ухудшения в экономике страны, которые включают, но не ограничиваются следующими факторами:

а) большинство населения предпочитают держать свой капитал в неденежных активах или относительно стабильной валюте иностранных государств. Местная валюта немедленно инвестируется, чтобы поддержать ее покупательную способность;

б) большинство населения рассматривают денежные средства не с точки зрения местной валюты, а с точки зрения стабильной иностранной; платежи осуществляются в этой (стабильной) валюте;

в) продажа и поставки в кредит производятся по ценам, компенсирующим потерю покупательной способности денег за время периода поставки (кредитования), даже если этот период мал;

г) ставка процента, заработная плата и цены связаны с общим индексом цен;

д) общий уровень инфляции за 3 года приближается или более 100%.

4. Предпочтительно, чтобы все предприятия, чьи отчеты подготавливаются в похожих гиперинфляционных экономиках, применяли этот стандарт с одного временного момента. Несмотря на это, данное положение распространяется на финансовые отчеты любого предприятия, начиная с отчетного периода, когда было установлено наличие гиперинфляции в экономике.

Пересмотр финансовых отчетов

5. Цены изменяются постоянно как результат изменения специфических и общих тенденций в политической, экономической и социальной сферах. Специфические изменения, такие, как изменение соотношения спроса и предложения, технологические изменения, могут увеличивать или уменьшать отдельные цены на товары независимо друг от друга. Изменение же общих тенденций может привести к колебанию уровня цен и к изменению покупательной способности денег.

6. В большинстве стран первичные финансовые отчеты составляются на основе исторической стоимости без учета изменений в общем уровне цен и цен на различные товары. Некоторые предприятия используют подход текущей стоимости, который отражает изменение в специфических ценах активов.

7. В гиперинфляционной экономике любые финансовые отчеты, независимо, составлены ли они на базе исторической стоимости или на базе текущей стоимости, имеют смысл только тогда, когда они составлены с помощью текущих оценок, приведенных к дате составления баланса. Представление информации, требуемое данным стандартом в качестве дополнения к непереоцененным финансовым отчетам, запрещено. Кроме того, отдельное представление финансовой отчетности до ее пересмотра (переоценки) – неправильно.

8. Финансовые отчеты, составленные в условиях гиперинфляционной экономики, независимо от подхода, на котором они базируются, должны быть приведены к дате составления баланса. Соответствующие отчеты за предыдущие отчетные периоды выполняются согласно с IAS 5 ("Информация, подлежащая отражению в финансовой отчетности"), и любая информация, относящаяся к ранним периодам, должна быть представлена в текущей оценке на дату составления баланса.

9. Прибыль (или убыток) по чисто денежному положению (от переоценки статей. – Прим. пер.) должна быть включена в чистый доход и представлена отдельно.

10. Перевод финансовой отчетности в соответствии с данным положением требует применения специальных процедур, что является очень важным. И применение этих процедур от периода к периоду более важно, чем точный подсчет итогов, включаемых в финансовую отчетность.

Историческая стоимость в финансовых отчетах Баланс

11. В балансе суммы, еще не переоцененные по текущим ценам на дату его составления, подлежат пересмотру с применением общего индекса цен.

12. Денежные статьи не подлежат переоценке, так как они уже переоценены по текущему курсу в балансе. Денежные статьи – это статьи, выраженные в деньгах.

13. Активы и обязательства, регулируемые соглашением об изменении цен, такие, как связанные с индексом цен векселя и займы, переоцениваются в связи с этим соглашением на дату составления баланса. Затем они переносятся в переоцененный финансовый отчет.

14. Все другие активы и обязательства не являются денежными. Неденежные статьи записываются по текущим курсам и переносятся в баланс как чистый реализованный объем, не подлежащий переоценке. Все другие неденежные активы и обязательства должны быть первоценены.

15. Большинство неденежных статей записываются по стоимости или по стоимости минус амортизация, они учитываются по текущим объемам с момента даты приобретения. Переоцененная стоимость каждой статьи определяется по ее исторической стоимости с учетом накопленного износа и изменения в общем индексе цен, начиная с момента приобретения до даты составления баланса. Собственность, оборудование, инвестиции, запасы сырья и материалов, цена фирмы, патенты, торговые марки и прочие подобные активы переоцениваются с момента их приобретения. Запасы частично готовых и готовых изделий переоцениваются на дату понесения расходов по их производству.

16. Подробные записи дат приобретения или появления статей собственности могут быть недоступны оценке. В этом случае необходимо на первом этапе применения данного стандарта использовать независимые профессиональные оценки стоимости статей как базис для их переоценки.

17. Общий индекс может быть недоступен на период переоценки собственности. В этих условиях используют оценку, основанную на движении обменного курса.

18. Некоторые денежные статьи учитываются по текущей стоимости на день приобретения или составления баланса (например, оборудование и имущество могли быть переоценены ранее). В таком случае они включаются в отчет пересмотренными с даты приобретения.

19. Объем подлежащих переоценке неденежных статей сокращают, если он превышает объем, покрываемый доходами от будущего использования этих статей. Цена оборудования, патентов, торговых марок и т. д. может быть приведена к цене их использования, запасы сырья и материалов приведены к цене их реализации, инвестиции — к текущей рыночной цене.

20. Предприятие, получающее инвестиции, учитываемые по имущественному методу, может составлять отчет в местной валюте. Баланс и отчет о прибылях и убытках такого предприятия переоценивают, чтобы выяснить долю участия инвестора в чистых активах и в результатах деятельности.

21. Влияние инфляции обычно отражается на стоимости займа. Нет необходимости переоценивать расходы капитала, финансируемые за счет заемных средств, и капитализировать часть за-

емной стоимости, которая компенсирует инфляцию в данном периоде. Эта часть займа учитывается как расход того периода, в котором он имел место (на который падают издержки).

22. Предприятие может приобретать активы по соглашению, позволяющему отложить выплату, не подвергая себя опасности дополнительного платежа процентов за отсрочку. Где невозможно отнести на счет сумму процентов, там активы переоцениваются с момента платежа, но не поставки.

23. Стандарт 21 ("Учет влияния изменения курсов обмена валют") позволяет предприятию включать разницу валютных курсов при займах о текущий объем активов после обесценения. Но такая практика неприемлема для предприятий, отчитывающихся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, когда текущий объем актива переоценивается с момента его приобретения.

24. В начале применения данного стандарта все компоненты собственности, за исключением нераспределенных поступлений и надбавок переоценки, переоцениваются по общему индексу цен. Переоцененные нераспределенные поступления выделяются из других объемов в переоцененном балансе.

25. В конце первого периода и в последующие периоды все компоненты собственности переоцениваются по общему индексу цен с начала периода. Все произошедшие за период изменения отражаются по стандарту 5 ("Информация, подлежащая раскрытию в финансовых отчетах").

Отчет о прибылях и убытках

26. Данное положение требует, чтобы все статьи дохода получили текущую оценку на дату составления баланса. Все объемы необходимо переоценивать по изменениям в общем индексе цен с того момента, когда статьи дохода и расхода были занесены в финансовый отчет.

Прибыль и убыток по чисто денежному положению

27. В период инфляции предприятие, имеющее избыток денежных активов над денежными обязательствами, теряет покупательную способность. Предприятия с преобладанием денежных обязательств накапливают покупательную силу в той степени, в какой активы и обязательства не связаны с уровнем цен. Эта прибыль (или убыток) по чисто денежному положению может быть определена как разница от первооценки неденежных активов, капитала, отчета о прибылях и убытках и поправки в активах и обязательствах, привязанных к индексу цен. Прибыль (или убыток)

может быть оценена как средний индекс цен в период разницы между денежными активами и денежными обязательствами.

28. Прибыль (или убыток) по чисто денежному положению включается в чистый доход. Поправки к тем активам и обязательствам, что связаны соглашением об изменении цен по параграфу 13, компенсируются прибылью или убытком по чисто денежному положению. Другие пункты статьи дохода, например доход от процентов и разницы в валютных курсах, относящихся к инвестициям или займам, также связаны с чистым денежным положением. Эти пункты полезно выделить отдельно, особенно если они представлены совместно с прибылями и убытками по чисто денежному положению в отчете о прибылях и убытках.

Текущая стоимость в финансовой отчетности

Баланс

29. Статьи, определенные по текущей стоимости, не подвергаются переоценке, поскольку они оценены по текущей стоимости на момент составления баланса. Другие статьи подлежат переоценке в балансе согласно параграфам 11–25.

Отчет о прибылях и убытках

30. Статья дохода, определенная по текущей стоимости до переоценки, в целом отражает стоимость на время совершения сделок. Затраты на производство реализованной продукции и амортизация учитываются по текущей цене на момент "расхода". Тем не менее необходимо пересмотреть все объемы на дату составления баланса, используя общий индекс цен. Реализация и другие расходы учитываются по цене на момент совершения операции ("расхода").

Прибыль и убыток по чисто денежному положению

31. Эта прибыль (или убыток) учитывается в соответствии с параграфами 27–28. Статья дохода, записанная по текущей стоимости, может включать поправки, отражающие результаты от применения цен, которые влияют на денежные статьи, в соответствии с параграфом 16 стандарта 15.

Налоги

32. Пересмотры отчетов могут стать причиной разницы между доходом, облагаемым налогом, и учетным доходом. Эта разница учитывается по стандарту 12 ("Учет налогов по доходам").

Отчет о движимом потоке

33. Данным положением требуется, чтобы все статьи в отчете об изменениях в финансовом состоянии были пересмотрены по текущим оценкам на дату составления баланса.

Данные соответствия

34. Соответственные данные предыдущего отчетного периода независимо от того, основаны ли они на подходе текущей стоимости или фактической, переоцениваются по общему индексу цен так, чтобы сравнительные финансовые отчеты были представлены на основе текущей стоимости в конце отчетного периода.

Консолидированная финансовая отчетность

35. "Родитель", отчитывающийся в местной валюте, может иметь дочерние компании, также составляющие отчеты в местной валюте. Финансовые отчеты такой дочерней компании необходимо переоценить, используя общий индекс цен страны, в чьей валюте составлен отчет, до того как их включат в консолидированный финансовый отчет "родителя". Финансовые отчеты дочерних компаний, не отчитывающихся в местной валюте страны с гиперинфляцией, подчиняются стандарту 21 ("Учет влияния изменения курсов обмена валют").

36. Если объединяются финансовые отчеты, составленные на разные даты, все статьи, денежные и неденежные, необходимо переоценить по текущей стоимости на дату консолидации.

Выбор и использование общего индекса цен

37. Пересмотр финансовых отчетов в соответствии с данным положением требует применения общего индекса цен, отражающего применение денег.

Экономика, переставшая быть гиперинфляционной

38. Когда экономика перестает быть гиперинфляционной, предприятие прекращает составление отчетов с пересчетом данных по текущей оценке на дату составления. В этом случае предприятие обрабатывает полученную информацию в конце предыдущего отчетного периода и берет за основу последнюю информацию для оценки рабочих объемов в последующих финансовых отчетах.

Разъяснения

39. Необходимы следующие разъяснения:

а) что данные финансовых отчетов и соответствующие данные предыдущих периодов были переоценены по изменению по-

купательной способности валюты, в которой представлен баланс, и составлены заново на основе текущих оценок.

в) базируются ли финансовые отчеты на подходе исторической или текущей стоимостных оценок.

с) идентичности и уровня индекса цен на дату составления баланса и применения индекса в текущем и предыдущем отчетном периодах.

Дата использования

Стандарт действителен с 1 января 1990 г.

9.2

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

Теоретические и методологические основы и принципы ведения бухгалтерского учета на предприятии, отраженные в Федеральном Законе "О бухгалтерском учете" № 129 – ФЗ от 21.11.96 г. и в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (приказ № 170 Минфина РФ от 26.12.94 г.), служат обоснованием и оправдывают формирование учетной политики предприятия, организации.

Законом подтверждено, что руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, предприятия (организации) самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из структуры, отрасли и других особенностей деятельности. В нем также указано, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов, органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Закон закрепил основные элементы учетной политики (статья 6, пункт 3):

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

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

порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

правила документооборота и технология учетной информации;

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

Более подробно эти элементы рассматриваются в Положении по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия" (ПБУ 1/94), утвержденном приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 июля 1994 г. № 100.

Положение ПБУ 1/94 распространяется в части формирования учетной политики на предприятия независимо от форм собственности; в части ее раскрытия – на предприятия, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе.

Положение устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (предания гласности) учетной политики предприятия. (Под предприятием понимаются предприятия и организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, включая учреждения и организации, основная деятельность которых финансируется за счет средств бюджета.)

Положение ПБУ 1/94 – один из первых стандартов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации и применяется с учетом других Положений по бухгалтерскому учету.

Согласно этому Положению под учетной политикой предприятия понимается выбранная им совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности (уставной и иной).

К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского

учета, системы учетных регистров, обработки информации и иные соответствующие способы, методы и приемы.

Учетная политика предприятия формируется руководителем предприятия на основе Положения ПБУ 1/94 "Учетная политика предприятия", если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Положением ПБУ 1/94 введены два понятия "допущение" и "требование", под углом зрения которых должна строиться вся учетная политика предприятия. Понятие "допущение" предполагает определенные условия, создаваемые организацией при постановке бухгалтерского учета (базовый принцип). Понятие "требование" означает соблюдение принятых правил ведения бухгалтерского учета (основной принцип).

При формировании учетной политики предполагается, что: имущество и обязательства предприятия существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этого предприятия и других предприятий (допущение имущественной обособленности предприятия);

предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывной деятельности предприятия);

выбранная предприятием учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Учетная политика предприятия должна обеспечивать: полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);

большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по соответствующим счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета (требование непротиворечивости);

рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия (требование рациональности).

Приведенные в положении условия и правила в основном соответствуют принципам бухгалтерского учета, принятым в мировой практике.

При формировании учетной политики предприятия по конкретному направлению (вопросу) ведения и организации бухгалтерского учета осуществляют выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательными и нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

На основе действующих общих правил ведения бухгалтерского учета, нормативных документов предприятия, организации имеют право самостоятельно формировать следующие элементы учетной политики:

1. Выбор используемых учетных регистров, последовательность записи в них (формы бухгалтерского учета);

2. Составление рабочего плана счетов на основе типового Плана счетов;

3. Выбор варианта синтетического учета производственных запасов и их оценки;

4. Установление метода оценки потребленных производственных запасов, готовой продукции, незавершенного производства;

5. Определение стоимостного предела отнесения предметов к основным средствам и к МБП;

6. Установление порядка начисления износа по основным средствам;

7. Установление порядка начисления износа по нематериальным активам;

8. Установление способа начисления износа по МБП;

9. Выбор способа (методики) группировки и списания затрат на производство;

10. Установление способа учета выпуска продукции (работ, услуг);

11. Выбор метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;

12. Выбор способа распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования;

13. Формирование резервов;

14. Порядок списания затрат по ремонту;
15. Выбор метода определения выручки от реализации;
16. Порядок учета курсовых разниц;
17. Варианты распределения и использования чистой прибыли.

ли.

18. Учет финансовых результатов при выполнении долгосрочных договоров.

Рассмотрим варианты перечисленных элементов, формирующих учетную политику организации.

1. Использование учетных регистров

Выбор учетных регистров и последовательность записей в них предполагает, что предприятие может применять одну из форм бухгалтерского учета: мемориально-ордерную; журнально-ордерную; автоматизированную; сокращенную систему учета на ведомостях (ф. № В-1 — № В-9), в книге учета хозяйственных операций (ф. № К-1), книге учета доходов и расходов и др. с использованием определенного программного продукта.

2. Составление рабочего плана счетов

На основе типового Плана счетов бухгалтерского учета предприятие составляет рабочий план счетов, используя ограниченное количество счетов синтетического учета и субсчетов к ним, исходя из организационно-правовых особенностей предприятия, его специфики (например, субъекты малого предпринимательства).

3. Синтетический учет производственных запасов и их оценка

Синтетический учет производственных запасов может осуществляться:

по фактической себестоимости приобретения (заготовления) на счете Материалов;

по учетным ценам (плановой или нормативной себестоимости приобретения), средним, покупным ценам и др. При этом наряду со счетом Материалов используют счет Заготовления и приобретения материалов и/или счет Отклонения в стоимости материалов.

4. Метод оценки потребленных производственных запасов готовой продукции, незавершенного производства

Израсходованные материальные ресурсы (сырье, материалы, топливо и др.) разрешается отражать в учете одним из следующих методов оценки запасов:

по средней себестоимости, определяемой по окончании каждого месяца по однородным видам материальных ресурсов или по отдельным видам этих ресурсов;

по себестоимости первых по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ФИФО);

по себестоимости последних по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ЛИФО);

Выбор метода оценки израсходованных материальных ресурсов может оказать существенное влияние на конечный финансовый результат деятельности организации, особенно в условиях инфляции.

С введением различных способов оценки израсходованных материальных ресурсов метод их оценки становится важным элементом управления себестоимостью продукции.

Готовая продукция может отражаться в учете и балансе:

по фактической производственной себестоимости по счету Готовой продукции;

по нормативной или плановой себестоимости (при этом в учете используется счет Выпуска продукции (работ, услуг);

по прямым статьям расходов (когда косвенные расходы как условно постоянные списываются со счета Общехозяйственных расходов на счет Реализации продукции (работ, услуг).

Отгруженная продукция, товары, сданные работы и оказанные услуги отражаются по счету Реализации продукции (работ, услуг) и в балансе по учетной стоимости (фактической себестоимости, нормативной или плановой себестоимости, по прямым статьям расходов).

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

по нормативной или плановой производственной себестоимости;

по прямым статьям расходов;

по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Выбор вариантов оценки готовой и отгруженной продукции и незавершенного производства оказывает влияние на трудоемкость учета и калькулирования себестоимости продукции, а также на выбор методов учета затрат на производство и калькулирования продукции.

5. Определение стоимостного предела отнесения предметов к основным средствам и к МБП

К МБП разрешено относить предметы стоимостью на дату приобретения не более стократного размера минимальной оплаты труда, установленной законодательством Российской Федерации за единицу, независимо от срока их службы, и предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости. Руководитель организации вправе установить меньший стоимостной предел для МБП. Предметы стоимостью свыше стократного размера минимальной оплаты труда относятся к основным средствам.

Отнесение предметов к основным средствам или МБП оказывает влияние на трудоемкость учета и себестоимость продукции.

Синтетический и аналитический учет основных средств является более трудоемким по сравнению с учетом МБП. При отнесении предметов к МБП организация получает больший выбор вариантов отнесения их стоимости на издержки производства и обращения, а следовательно, и управления себестоимостью продукции. Этим объясняется заинтересованность организаций в отнесении возможно большего количества предметов к МБП.

6. Установление порядка начисления износа по основным средствам

В соответствии с Положением о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве и последующими изменениями организациям разрешено осуществлять ускоренную амортизацию активной части основных фондов.

Предприятия малого бизнеса могут, кроме того, в первый год функционирования списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости объектов основных средств со сроком службы свыше трех лет.

Метод ускоренной амортизации позволяет в более короткие сроки перенести стоимость используемых основных средств на издержки производства и обращения, быстрее осуществлять воспроизводство основных средств; при этом вместе с повышением себестоимости продукции обеспечивается уменьшение прибыли и налогов на прибыль.

7. Установление способа начисления износа по нематериальным активам

По нематериальным активам государство не регламентирует порядок начисления износа. Организации сами определяют перечень нематериальных активов, по которым износ начисляется и по которым не начисляется, и порядок его начисления.

В международной практике принято не производить начисление износа по объектам, стоимость которых с течением времени не уменьшается, а также по объектам, использование которых приносит постоянную или возрастающую прибыль.

8. Установление порядка начисления износа по МБП

Регламентирующие документы предоставляют возможность погашения стоимости переданных в эксплуатацию МБП следующими способами:

начисление износа в размере 50% стоимости МБП при передаче предметов в эксплуатацию и остальных 50% (за вычетом стоимости списываемых предметов по цене возможного использования) при списывании предметов;

начисление износа в размере 100% при передаче предметов в эксплуатацию;

начисление износа в соответствии с установленной нормой или сметной ставкой (по специальным инструментам и специальным приспособлениям).

На предприятиях малого бизнеса малоценные и быстроизнашивающиеся предметы могут учитываться непосредственно на счете Материалов и списываться в расход по мере отпуска их в производство и эксплуатацию без начисления износа по ним.

Выбор способа начисления износа по МБП оказывает существенное влияние на трудоемкость учета расхода МБП и себестоимости продукции.

9. Выбор способа (методики) группировки и списания затрат на производство

Действующими методическими рекомендациями и инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции организациям разрешается применять несколько методик группировки и списания затрат на производство в зависимости от технико-организационных и других особенностей предприятия и целевой установки системы управления.

1. При применении производственными предприятиями группировки затрат на производство и разделении их на прямые и косвенные принято исчислять полную производственную себестоимость продукции.

Прямые расходы учитывают на соответствующих калькуляционных счетах издержек производства (Основного производства, Вспомогательных производств), а косвенные — на собирательно-распределительных счетах: Общепроизводственных расходов и Общехозяйственных расходов. По окончании месяца косвенные расходы списываются с двух последних счетов на калькуляционные счета издержек производства и определяется фактическая производственная себестоимость готовой продукции, работ и услуг.

2. При группировке и списании затрат на производство допускается разделение затрат на переменные (условно переменные) и постоянные (условно постоянные). В этом случае исчисляют неполную (сокращенную, частичную) производственную себестоимость продукции.

Переменные расходы зависят от объема производства продукции. Их можно разделить на прямые и косвенные (условно переменные). Прямые переменные расходы находятся в прямой пропорциональной зависимости от объема производства продукции (сырье и материалы, основная заработная плата производственных рабочих и др.). Они учитываются прямым путем на счетах Основного производства и Вспомогательных производств. Косвенные переменные расходы не имеют прямой пропорциональной зависимости от объема производства. Они учитываются на

счете Общепроизводственных расходов и по окончании месяца списываются на счета Основного производства и Вспомогательных производств.

Постоянные расходы не зависят от объема производства. В части производственных затрат они учитываются на счете Общехозяйственных расходов, а в части коммерческих — на счете Коммерческих расходов. В конце отчетного периода постоянные расходы списываются с этих счетов в дебет счета Реализации продукции (работ, услуг). Вследствие этого на счетах Основного производства, Вспомогательных производств, Готовой продукции и Товаров отгруженных отражается сокращенная производственная себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов).

При использовании такой методики группировки и списания затрат на производство ответственная система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции становится близкой к системе директ-костинг.

10. Установление способа учета выпуска продукции

Действующими правилами предусматривается возможность учета выпуска продукции (работ, услуг) по двум вариантам: без использования и с использованием счета Выпуска продукции (работ, услуг).

Использование этого счета позволяет в системном порядке контролировать выпуск продукции из производства, формирование издержек производства, выявлять отклонения фактической себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной или плановой. Кроме того, при его использовании отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой по готовой, отгруженной и реализованной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывается на счет Реализации продукции (работ, услуг).

При использовании счета Выпуска продукции (работ, услуг) готовую и отгруженную продукцию отражают на соответствующих счетах и на статьях баланса по нормативной или плановой себестоимости.

11. Выбор метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

На промышленных предприятиях применяют нормативный, по-заказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции. Выбор того или иного метода зависит от технико-технологических, организационных особенностей предприятия, а также от организации производства, труда и управления. Так, например, в машиностроении применяется нормативный метод

учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, в химической, нефтехимической промышленности, в черной металлургии – попередельный, в судостроении – позаказный и т. д.

12. Выбор способа распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования

Способы распределения косвенных расходов зависят от вида расходов. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между объектами калькулирования чаще всего пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, учтенной по этим объектам, или пропорционально прямым затратам на производство продукции. Возможно также распределение косвенных расходов пропорционально сумме прямых затрат.

Коммерческие расходы распределяются по видам продукции (работ, услуг), как правило, пропорционально производственной себестоимости.

В условиях рыночной экономики предприятие должно стремиться как можно больше расходов относить прямым путем на себестоимость отдельных видов продукции.

13. Формирование резервов

Организации могут создавать резервы:

на предстоящую оплату отпусков работникам путем отчисления установленного в организации процента от начисленной им заработной платы;

на выплату ежегодного вознаграждения (за выслугу лет);

на ремонт основных средств путем отчисления установленно-го процента от их первоначальной стоимости;

по сомнительным долгам в размере, определяемом по данным инвентаризации дебиторской задолженности по состоянию на начало года в сумме просроченных платежей и др.;

под обесценение вложений в ценные бумаги.

14. Порядок списания затрат по ремонту

Затраты по ремонту основных средств могут быть отнесены на себестоимость продукции следующими способами:

фактические затраты по ремонту списываются непосредственно на счета издержек производства или обращения;

создается резерв или фонд по ремонту с целью последующего отнесения на него в течение года фактических затрат по ремонту основных средств;

при неравномерном проведении ремонтов основных средств связанные с ними затраты отражаются на счете Расходов будущих периодов, а затем списываются равномерно на издержки производства или обращения.

15. Метод определения выручки от реализации

Организациям разрешено применять любой из двух методов определения выручки от реализации продукции:

по методу оплаты отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг;

по методу отгрузки продукции и предъявления платежных документов покупателю (заказчику).

Выбор метода учета реализации продукции оказывает существенное влияние на величину товаров отгруженных (дебиторской задолженности) и прибыли от реализации продукции (работ, услуг).

16. Порядок учета курсовых разниц

Возможны следующие варианты учета курсовых разниц.

1. Курсовые разницы отражаются непосредственно на счете учета финансовых результатов.

2. Курсовые разницы предварительно накапливаются на счете учета доходов будущих периодов с последующим (в конце года) их списанием на счет учета финансовых результатов.

17. Варианты распределения и использования чистой прибыли

Предприятие может использовать чистую прибыль двумя способами.

1. Чистая прибыль предварительно распределяется по соответствующим фондам и списание затрат производится за счет этих фондов.

2. По окончании года предприятие не создает фонды за счет чистой прибыли. Списание расходов производится за счет нераспределенной прибыли.

18. Учет финансовых результатов при выполнении долгосрочных договоров

1. Учет выполнения работ по договорам долгосрочного характера можно вести в целом и по окончании работ определять финансовые результаты по ним.

2. Определенные финансовые результаты по договорам можно осуществлять и по отдельным этапам выполненных работ с использованием счета 36 "Выполненные этапы по незавершенным работам".

Учетная политика предприятия подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением и т. п.) предприятия.

Способы ведения бухгалтерского учета, выбранные предприятием при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом издания соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они при-

меняются всеми структурными подразделениями предприятия (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места расположения.

Изменения в учетной политике предприятия могут иметь место в случаях: реорганизации предприятия (слияния, разделения, присоединения); смены собственников; изменений законодательства Российской Федерации или в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации; разработки новых способов бухгалтерского учета.

Изменения в учетной политике должны быть обоснованными и оформляться согласно Положению (ПБУ 1/94).

Последствия изменений в учетной политике, не связанные с изменением законодательства Российской Федерации, должны быть оценены в стоимостном выражении. Оценка в стоимостном выражении последствий изменений в учетной политике производится на основании выверенных предприятием данных на дату (первое число месяца), с которой применяются измененные способы ведения бухгалтерского учета.

Предприятие должно раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания применения которых пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка имущественного и финансового состояния, денежного оборота или результатов деятельности предприятия.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике предприятия по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими Положениями по бухгалтерскому учету.

В случае публикации неполной бухгалтерской отчетности информация об учетной политике подлежит раскрытию как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности предприятия за отчетный год.

Представляемая в течение отчетного года бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике предприятия, если в последней не произошли изменения со времени составления предыдущей годовой бухгалтерской отчетности, раскрывающей учетную политику.

Вопросы для самоконтроля и собеседования

1. Дайте определение Международным стандартам учета и отчетности.
2. Каковы роль и значение Международных стандартов учета и отчетности в совершенствовании бухгалтерского учета для улучшения управления экономикой и выработки стратегии предприятия в рыночной экономике?
3. В чем заключаются принципиальные отличия Международных стандартов учета и отчетности от инструктивных материалов, разрабатываемых министерствами, ведомствами РФ?
4. Сколько Международных стандартов по учету и отчетности существует? Приведите несколько примеров.
5. Каковы основные принципы построения Международного стандарта по учету и отчетности?
6. Дайте определение учетной политике предприятия в условиях формирования рыночной экономики.
7. Почему возникла необходимость разработки новой учетной политики?
8. Какие основные принципиальные положения включает новая учетная политика предприятия?
9. Какими документами регламентируется учетная политика предприятия?
10. Что включает теоретическая часть учетной политики?
11. Что составляет методическую и методологическую основу учетной политики предприятия?
12. Какие предусматриваются основные положения учетной политики при ее реализации в условиях ориентации на развитие рыночной экономики?
13. Что включается в технику ведения бухгалтерского учета при реализации учетной политики?

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бажаев А. С. О реформировании национального бухгалтерского учета: взгляд на проблему // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1.
2. Бажаев А. С. Годовая бухгалтерская отчетность организации: подходы и комментарии к составлению. – М.: Бухгалтерский учет, 1997 (Биб-ка журнала "Бухгалтерский учет").
3. Баханов М. И., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа: Учебник. – 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 1997.
4. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Под ред. В. А. Новака. – М.: Финансы, 1970.
5. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. П. С. Безруких. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 1996 (Биб-ка журнала "Бухгалтерский учет").
6. Бухгалтерский учет: задачи, ситуации, тесты: Учебное пособие / З. Д. Бабаева, В. А. Терехова, Т. Н. Швина и др. – 2-е изд., перераб. – М.: Финансы и статистика, 1996.
7. Гражданский кодекс Российской Федерации. – Ч. I, II. – М.: Ось-89, 1994 и 1995.
8. Дмитриев М. В. Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности промышленного предприятия: Учебник. – 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Экономика, 1975.
9. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994.
10. Кипарисов Н. А. Теория бухгалтерского учета. – М., Л.: Госпланиздат, 1940 г.

11. Кирьянова З. В. Методологические и организационные основы первичного учета. – М.: Финансы и статистика, 1984.
12. Кирьянова З. В. Организация бухгалтерского учета на предприятии: Новые методы хозяйствования/ Под ред. П. Г. Бунича. – М.: Экономика, 1989.
13. Кирьянова З. В. Бухгалтерский учет на предприятии. Перестройка управления экономикой предприятия: Учеб. пособие для структурных подразделений предприятий, объединений. /Под ред. А. Г. Поршнева. – М.: Экономика, 1989.
14. Кирьянова З. В. Эквантинг и менеджмент//Финансовая газета, № 21 (май), 1997. – С.10.
15. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА – М., 1986.
16. Колейкин М. Ю. Российская государственная политика в области инвестиций и инноваций//Маркетинг. – 1996. – № 2.
17. Колейкин М. Ю. Проблемы управления государственным сектором экономики//Маркетинг. – 1996. – № 2.
18. Луговой В. А. Организация бухгалтерского учета и отчетность. – М.: АО Инконсаудит, 1995 (Библиотека бухгалтера).
19. Макконнелл Кэмпбелл Р., Брю Стэнли, Л. Экономикс: Пер. с англ. – М.: Изд-во "Республика", 1992 (гл. 24, 25, с. 45–92).
20. Маркетинг во внешнеэкономической деятельности предприятий. – М.: Внешторгиздат, 1989.
21. Международные стандарты учета/Сост. сб. М. М. Раппопорт. – М.: Аудит-трейнинг, 1992. – Вып. 1, 2, 3.
22. Международные нормативы аудита/Сост. сб. М. М. Раппопорт. – М.: Аудит-трейнинг, 1992. – Вып. 5, 6.
23. Международные положения аудита/Сост. сб. М. М. Раппопорт. – М.: Аудит-трейнинг. – 1992. – Вып. 7.
24. Международные нормативы бухгалтерского образования и этики/Сост. сб. М. М. Раппопорт. – М.: Аудит-трейнинг – 1992. – Вып. 8.
25. Мескон М. Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: Дело, 1992 (ч. III, гл. 14, с. 389–433).
26. Методические рекомендации по применению журнально-ордерной формы учета к Плану счетов бухгалтерского учета 1992 г./С. И. Полякова, С. А. Николаева, А. В. Николаев и др. – М.: Бухгалтерский учет, 1992 (Биб-ка журнала "Бухгалтерский учет").
27. Митина Л. С. Инновационное предпринимательство и маркетинг//Маркетинг. – 1992. – № 4.
28. Мухин А. Ф., Григорьев Ю. А. Учет во внешней торговле СССР. Теория и практика. – 2-е изд., доп. – М.: Международные отношения, 1988.

29. Мухин А. Ф. Бухгалтерский учет в промышленности США. – М.: Финансы, 1965.
30. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ./Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993.
31. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг". Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993.
32. Новодеворский В. Д., Хорин А. Н. О терминах бухгалтерского учета//Бухгалтерский учет. – 1997. – № 4.
33. Новые объекты бухгалтерского учета: акции, облигации, векселя/Под ред. Е. А. Мизиковского. – М.: Финансы и статистика, 1993.
34. Новый план счетов бухгалтерского учета. – 7-е изд., изм., доп. – М.: ИНФА – М, 1996.
35. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1988.
36. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Введение в АСУ. – М.: Финансы и статистика, 1988.
37. Палий В. Ф., Палий В. В. Финансовый учет. Выпуск 1. М.: Союзгаудит, 1996.
38. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях/Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1994.
39. Пиндьяк Р., Рубинфильд Д. Микроэкономика: Пер. с англ. – М.: Экономика, Дело, 1992 (гл. 7, 8, 9, с. 189-290).
40. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета: Методическое пособие/Рук. авт. колл. А. С. Бакаев. – М.: Инвестфонд, 1995.
41. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению. – М.: Финансы и статистика, 1996.
42. Подольский В. И. Автоматизированная форма бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991.
43. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. – М.: Финансы и статистика, 1995.
44. Сборник задач по теории бухгалтерского учета/Т. М. Неселовская, Т. Н. Швина, В. И. Брусанцова и др. – 3-е изд., перераб. – М.: Финансы и статистика, 1996.
45. Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета: необходимость и особенности//Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1.
46. Соколов Я. В. Принципы бухгалтерского учета//Бухгалтерский учет. – 1996. – № 2.
47. Соколов Я. В. Парадоксы и их значение для теории и практики бухгалтерского учета//Бухгалтерский учет. – 1996. – № 8.

48. Соколов Я. В. Закон "О бухгалтерском учете": взгляд профессионала//Бухгалтерский учет. – 1977. – № 4.

49. Соловьева О. В. Что такое GAAP?//Бухгалтерский учет. – 1997. – № 5.

50. Терехова В. А. Общеметодологические принципы применения стандартизации в управленческом учете//Бухгалтерский учет. – 1996. – № 11.

51. Федеральный закон "О бухгалтерском учете". – М.: Финансы и статистика, 1997.

52. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997 (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

53. Энтоми Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры. Пер. с англ./Под ред. А. М. Патрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	3
ГЛАВА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ И ФУНКЦИИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИКОЙ	5
1.1. Цель и задачи хозяйственного учета на современном этапе	5
1.2. Бухгалтерский учет — одна из основных функций управления. Функции учета в управлении	7
ГЛАВА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	18
2.1. Общая характеристика бухгалтерского учета. Законодательные основы бухгалтерского учета	18
2.2. Предмет бухгалтерского учета	22
2.3. Методологическая основа бухгалтерского учета	23
ГЛАВА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	27
3.1. Балансовый метод отражения информации	27
3.2. Структура бухгалтерского баланса	28
3.3. Типы хозяйственных операций и их влияние на бухгалтерский баланс	37
3.4. Применение вычислительной техники при составлении бухгалтерского баланса	44
ГЛАВА 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ	49
4.1. Понятие о счетах бухгалтерского учета и двойной записи	49
4.2. Обоснование метода двойной записи, ее контрольное и информационное значение	58
4.3. Счета синтетического и аналитического учета	61
4.4. Классификация счетов бухгалтерского учета	65
4.5. План счетов бухгалтерского учета — основа системы организации учета	72
ГЛАВА 5. ПЕРВИЧНЫЙ УЧЕТ И ЕГО МЕСТО В ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ	82
5.1. Теоретические основы первичного учета	82
5.2. Методологические основы организации первичного учета	87
5.3. Организация первичного учета материальных ресурсов	101
5.4. Инвентаризация — важнейший элемент метода бухгалтерского учета	106

Г Л А В А 6. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	114
6.1. Учетные регистры	114
6.2. Правила исправления ошибок	115
6.3. Понятие о формах бухгалтерского учета	116
6.4. Мемориально-ордерная форма учета	117
6.5. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета	120
6.6. Таблично-перфокарточная форма бухгалтерского учета	129
6.7. Автоматизированная форма бухгалтерского учета	130
6.8. Организация учета в условиях автоматизированного рабочего места бухгалтера (АРМЕ)	133
6.9. Упрощенная форма бухгалтерского учета на малых предприятиях	138
Г Л А В А 7. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ	162
7.1. Федеральный закон о бухгалтерском учете (извлечение)	165
7.2. Финансовый и управленческий учет	170
Г Л А В А 8. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	188
8.1. Значение бухгалтерской отчетности	188
8.2. Состав отчетности. Основные требования, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности	189
8.3. Пользователи бухгалтерской отчетности и сроки ее представления	205
8.4. Правила оценки статей бухгалтерской отчетности и их содержание	207
Г Л А В А 9. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА	220
9.1. Международные стандарты учета	220
9.2. Учетная политика	237
Список рекомендуемой литературы	250

Учебник

Кириянова Зоя Васильевна

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Редактор *М.М. Засыпкина*

Младший редактор *И.П. Елкина*

Художественный редактор *Ю.И. Артюхов*

Технический редактор *И.В. Завагородняя*

Корректоры *Н.Б. Вторушина, Н.Л. Сперанская*

Обложка художника *О.В. Толмачева*

ИБ № 3849

Лицензия ЛР № 010156 от 29.01.97

Подписано в печать 07.09.99. Формат 60×98/16

Гарнитура «Ариаль». Печать офсетная

Усл. п. л. 15,88. Уч.-изд. л. 17,07

Доп. тираж 5000 экз.

Заказ 2949, «С» 015

Издательство «Финансы и статистика»

101000, Москва, ул. Похровка, 7

Телефон (095) 925-35-02, факс (095) 925-09-57

Великолукская городская типография
Комитета по средствам массовой информации и связям
с общественностью администрации Псковской области
182100, Великие Луки, ул. Полиграфистов, 78/12

9,200с

127

318545

Бухгалтерский учет

Бухгалтерский учет,...

Теория бухгалтерского учета



* 0 0 0 1 4 0 6 8 *

ISBN 5-279-01752-3



9 785279 017522