



В.П. Астахов

# ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Учебное пособие*

Издание 8-е, переработанное и дополненное

Рекомендовано Министерством образования Российской Федерации  
в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений,  
обучающихся по направлению «Экономика», специальности  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»



Издательский центр «МарТ»  
Москва — Ростов-на-Дону

2004

**Астахов В. П.**

**А 91** Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. Изд. 8-е, перераб. и доп. — Москва: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2004. — 608 с. (Серия «Экономика и управление»)

Учебное пособие подготовлено известным специалистом в области теории и практики бухгалтерского учета, оно соответствует программе курса для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика», специальность 06.05.00 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Автор подробно излагает и анализирует базовые принципы бухгалтерского учета, его возрастающую роль в условиях рыночной экономики, останавливается на значении учета и содержащихся в нем данных для различных категорий пользователей.

В свете современных подходов рассматриваются предмет и метод бухгалтерского учета, сущность и строение баланса предприятия. Исчерпывающим и доступным образом изложены такая сложная для понимания сфера, как сущность и значение двойной записи в бухгалтерских счетах, особенности аналитического и синтетического учета.

Важным для рыночных условий является освещение основ стоимостной оценки активов, методики калькуляции и специфики учета процессов заготовления, производства и продаж. Достаточно полно представлены техника и формы учета, сущность и значение бухгалтерской отчетности. Особое место отведено учетной политике предприятия для целей бухгалтерского и налогового учета, а также реформированию бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами.

Весь материал изложен с учетом новейшей нормативной базы.

Учебное пособие может быть использовано не только в вузах, но и школах бизнеса, для самообразования. Весьма полезным будет знакомство с ним для практических работников, предпринимателей и руководителей предприятий.

ББК 65.052

ISBN 5-461-00022-3

© В.П. Астахов, 2004

© Оформление: Издательский центр «МарТ», 2004

© Оформление: ИКЦ «МарТ», 2004

# Введение

Содержание настоящего учебного пособия раскрывает теоретические основы бухгалтерского учета, его базовые принципы.

Совокупность принципов и их содержание составляют часть экономической науки — бухгалтерскую науку. На базе специфических приемов она формирует информацию об активах организации, его капитале и хозяйственных процессах в виде исчисления отдельных показателей с целью принятия управленческих решений.

Становление рыночной экономики расширяет границы применения бухгалтерского учета, поскольку появляются новые его объекты и как результат этого — новые пользователи учетной информации.

Поэтому перед бухгалтерским учетом стоят новые, иные задачи по адаптации его к новым условиям. Постоянный рост объема учетной информации, не в ущерб ее качеству, вызывает объективную необходимость дальнейшего совершенствования форм и методов бухгалтерского учета, сокращения времени регистрации и обработки первичных учетных данных путем применения вычислительной техники.

Создается управленческая информационная система, основу которой составляет бухгалтерская подсистема. Ее отличительные признаки: полнота, документальная обоснованность, применение денежного измерителя и некоторые другие — позволяют преобразовать учетную информацию и довести ее до аппарата управления и внешних пользователей в любой степени детализации и обобщения. Тем самым они имеют четкое представление о хозяйственной деятельности организации.

На основе бухгалтерской информации становится возможным прогнозировать события, осуществлять функции контроля за мерой труда и мерой потребления.

Теория бухгалтерского учета, опираясь на диалектику развития окружающего нас материального мира, действующие эко-

номические законы и категории, законодательные и нормативные акты, изучает базовые принципы бухгалтерского учета, основные его методологические приемы применительно к современным требованиям управления.

Практика организации бухгалтерского учета на базе научной методологии отражения учитываемых объектов, обобщений передового зарубежного и отечественного опыта, а также современных требований в сфере управления позволяет предоставлять заинтересованным пользователям информацию по каждому экономическому субъекту для принятия необходимых управленческих решений.

В процессе изучения данной дисциплины студент должен исходить прежде всего из осмысления основных приемов метода бухгалтерского учета. И только по мере познания их сущности переходить к следующему этапу, составляющему основу дедуктивного метода изучения хозяйственных явлений.

Организация учета в условиях нового плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций заставляет по-иному оценить постановку отдельных методических основ бухгалтерского учета.

Данное пособие предназначено для студентов всех форм профессиональной подготовки по специальности 06.05.00 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Вместе с тем оно будет востребовано и слушателями курсов начальной подготовки по бухгалтерскому учету.

Ценность данного пособия — дать возможность лицам, решившим посвятить свою профессиональную деятельность бухгалтерскому учету, впервые соприкасаясь со специфическими терминами, понятиями о сущности бухгалтерского учета, его элементах, специфических приемах, усвоить экономические подходы, способы познания фактов хозяйственной жизни, дать оценку им с точки зрения экономической целесообразности.

Содержание учебного пособия соответствует предъявляемым требованиям Государственного стандарта высшего образования по специальности 06.05.00 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» по дисциплине «Теория бухгалтерского учета».

# Бухгалтерский учет и его место в рыночной экономике

---

---

## 1.1. Виды хозяйственного учета. Бухгалтерский учет как информационная система

Мир давно пришел к необходимости адекватного отражения фактов хозяйственной деятельности.

Зарождение и смена общественно-экономических формаций предполагают историческую обусловленность учета. Общество не могло развиваться, не располагая информацией о наличии и использовании своих ресурсов, существовании источников их возмещения. В рамках каждой исторической формации общество исходило из достигнутого уровня развития производительных сил и характера производственных отношений. Соответственно этому определялись цели и задачи учета.

Учету всегда были присущи функции наблюдения, измерения и регистрации отдельных явлений, дополнившиеся позднее необходимостью группировки и обобщения информации об этих явлениях.

В совокупности функции наблюдения, измерения и регистрации фактов хозяйственной деятельности формируют ее количественное отражение и потому мало что дают для повышения эффективности управления экономическим субъектом. На ранней стадии развития экономических отношений выполнение толь-

ко этих функций удовлетворяло потребности хозяйственной жизни.

По мере развития производительных сил появилась общественная потребность в получении более качественной информации на базе соизмерения количественно разнородных хозяйственных операций. Появление денег как всеобщего эквивалента позволило осуществить обобщение фактов хозяйственной деятельности, их группировку и приступить к их анализу.

Практически это привело к формированию понятия хозяйственного учета, содержание которого составляют наблюдение, измерение, регистрация фактов хозяйственной жизни, их группировка и обобщение.

Хозяйственный учет в самом широком смысле есть функция управления, достаточно рано обособившаяся в самостоятельный вид общественно полезного труда.

Хозяйственный учет всегда, при любом общественно-экономическом строе, по своему назначению призван обеспечивать информацией аппарат управления.

В доперестроечный период в России такой учет включал три отдельных вида учета: оперативный, статистический и бухгалтерский.

Они самостоятельны, так как каждый из них имел свой объект учета, адекватный его предмету, и свои приемы познания данного предмета. В то же время независимость каждого из них не исключала их взаимозависимости и взаимообусловленности.

Каждый вид учета рассматривал одни и те же хозяйственные процессы с разных позиций, что не препятствовало на отдельных этапах пересечению потоков информации, интересующих ее пользователей.

Становление рыночных отношений, формирование широкого круга пользователей учетной информацией, проявляющих к ней прямой финансовый интерес или без такого интереса, предопределили иной подход и к самому бухгалтерскому учету. Ныне в его составе сложились три направления, отвечающие указан-

ным требованиям и однозначно позволяющие рассматривать их как самостоятельные виды учета: управленческий учет, финансовый учет и налоговый учет.

В данной особенности сфокусировались как достоинства, так и недостатки формирования учетной информации. Причем, если достоинства обусловлены возможностью реализовать конечные цели, которые поставлены перед каждым видом учета, то недостатки состоят в том, что для реализации некоторых из них, как показывает многовековой опыт, нет необходимости выделять отдельные направления в самостоятельный вид учета. Речь идет прежде всего о налоговом учете. Во все времена информация для налоговых органов готовилась в системе управления бухгалтерским учетом. Современная ситуация ведет не только к удорожанию учетной информации, но и отодвигает бухгалтерский учет на задние позиции. Как показывает мировая практика, такое направление в формировании учетной информации не получило своего применения.\*

Достоинство бухгалтерского учета как раз и состоит в том, что он, используя все три измерителя, применяемые в народном хозяйстве: натуральные, трудовые и денежные, подготавливает информацию, которая конкретно отражает интересы отдельных ее пользователей.

Указанные измерители в бухгалтерском учете представляют собой единицы измерения отдельных объектов, формирующие содержание хозяйственной деятельности организации.

*Натуральные измерители* (кг, м, м<sup>3</sup>, шт., л и пр.) раскрывают количественную характеристику однородного объекта учета, представленного в учете, и служат для получения информации в указанных единицах в зависимости от его особенностей.

Применение натуральных измерителей в учете разнородных объектов с целью их группировки, пусть даже имеющих одну и ту же единицу измерения, недопустимо.

Общее условие, присущее натуральным измерителям, — ко-

---

\* Подробнее об этом в главе 10.

личественный учет товарно-материальных ценностей. Получение обобщающих показателей с их помощью исключено.

Учет в натуральных измерителях определяет содержание количественного учета.

*Трудовые измерители* предназначены для учета затраченного рабочего времени. Единицей их измерения служат минуты, часы, дни. С их помощью контролируются нормы выработки, производительность труда, начисление заработной платы.

Ясно, что трудовые измерители, как и **натуральные**, имеют строго определенные границы применения.

Обобщающим показателем, позволяющим объединить разнородные объекты учета и выразить их в **одном** измерителе, служит *денежный измеритель*. Единицей его измерения служит единица национальной валюты, т. е. рубль.

Денежный измеритель положен в основу определения оценки отдельных видов активов и обязательств в странах с развитой рыночной экономикой.

Денежный измеритель позволяет исчислить индивидуальные издержки организации на изготовление конкретных видов продукции, выполненные работы или оказанные услуги, связанные с использованием материальных и трудовых ресурсов. Обобщение этих и других издержек с помощью данного измерителя дает возможность исчислить общую сумму затрат организации за отчетный период. Следовательно, возрастает контрольное значение денежного измерителя. С его помощью можно получить и другие показатели (прибыль, рентабельность), рассчитать производные от них показатели как на уровне организации, так и на народнохозяйственном уровне. Диапазон применения денежного измерителя достаточно обширен, что обуславливается применением его как самостоятельно, так и в сочетании с натуральными и трудовыми измерителями.

Рыночные подходы в оценке отдельных видов имущества базируются на применении единого денежного измерителя. Однако неразвитость рыночных методов оценки, действующих в стране, не в полной мере раскрывает преимущества данного вида

измерителя, которое он приобрел в странах с развитой рыночной экономикой.

*Оперативный учет\** определяет свой «жизненный цикл» по мере необходимости. Аппарату управления информация, предоставляемая оперативным учетом, нужна постольку, поскольку она может дать ответ о содержании отдельных частных повседневных хозяйственных операций: ежедневной отгрузке отдельных наименований готовой продукции, поступлений на расчетный счет денежных средств от покупателей за реализованную продукцию и т. п. Ограниченность значимости во времени данной информации — первая отличительная черта оперативного учета.

Получение подобной информации от других видов учета загромождало бы их и делало невозможным применение системного подхода к решению поставленных перед ними задач. Поэтому данную нишу заполняет оперативный учет, который неоднороден по своей природе. Хотя он и пользуется всеми тремя измерителями, присущими хозяйственному учету, — натуральными, трудовыми и денежными, тем не менее использование им денежного измерителя ограничено. Это связано с отражением названным видом учета, как уже отмечалось, в основном отдельных однородных хозяйственных операций, не требующих постоянного обобщения. В этом — второй отличительный признак данного вида учета.

Быстрота в получении такой информации — третья отличительная черта оперативного учета. Отсюда требования к получению оперативной информации упрощены. Отсутствие документального подхода к ее оформлению не придает ей юридически доказательную силу. Если исходить из назначения оперативной информации, подобная доказательность не обязательна. Такова четвертая отличительная черта оперативного учета.

---

\* В литературе оперативный учет нередко называют оперативно-техническим учетом, что представляется не совсем логичным, поскольку технический аспект не определяет его содержания. Данный вид учета формирует различную информацию (производственную и т. п.) в зависимости от специфики отражаемых операций.

Данные его, как правило, передаются в устной форме, по телефону или телеграфу, телетайпу. Иногда подобная информация оформляется в виде справки, служебной записки и т. п., что уже может рассматриваться как составление оперативной отчетности. При необходимости оперативный учет использует информацию, полученную статистическим и бухгалтерским учетом. В этом — пятая отличительная черта оперативного учета. Использование каких-либо специфических приемов, способов обработки такой информации, присущих другим видам учета, в оперативном учете не имеет места.

В настоящее время функции оперативного учета вообрал в себя управленческий учет (иногда называемый производственным учетом). Это вполне логично, поскольку бухгалтерский учет в первую очередь подготавливает для менеджеров информацию о совершаемых производственных процессах на различных участках финансово-хозяйственной деятельности организации. Он направлен на подготовку внутренних отчетов как на уровне ее структурных подразделений (участков, цехов, производств), так и организации в целом. Отправными составляющими в реализации указанных подходов являются планирование, контроль и оценка соответствующих активов как в части их наличия, так и движения. Данные подходы определяют основные принципы ведения бухгалтерского учета организации, которые закрепляются в приказе по ее учетной политике.

*Статистический учет* дает инструменты познания объективной реальности. С помощью натуральных, трудовых и денежных измерителей он позволяет осуществить количественную и качественную оценку массовых социальных, демографических и экономических явлений общественной жизни, происходящих в ней процессов, прежде всего в сфере материального производства. Это — содержание предмета статистики. В целях его познания привлекаются не только показатели бухгалтерского учета о наличии и движении хозяйственных средств в процессе воспроизводства совокупного общественного продукта. Статистика успешно применяет самостоятельно разработанные ею способы и приемы единовременного характера:

обследования, переписи, наблюдения, расчеты средних величин, индексов; кроме того, органы статистики ведут сплошной или выборочный статистический учет и т. п.

На базе статистических данных государственные органы управления разрабатывают прогнозы, принимают решения в области экономической политики, определяют конкретные меры в сфере оперативного управления экономикой страны.

*Бухгалтерский учет представляет собой систему сплошного, непрерывного документального и взаимосвязанного наблюдения, регистрации, обобщения и контроля за хозяйственной деятельностью организации с целью исчисления и оценки показателей и предоставления их соответствующим пользователям для обоснования и принятия управленческих решений.*

Вся технология и организация формирования учетной информации направлена на оценку и движение имущества экономического субъекта, его обязательств и связанных с ними хозяйственных операций. В совокупности эти слагаемые определяют объекты бухгалтерского учета.

Среди отдельных видов хозяйственного учета бухгалтерский учет занимает центральное место.

Приоритет учетной информации, ее полезность определяются значимостью и достоверностью данной информации.

*Значимость* учетной информации проявляется в возможности оказывать влияние на результат применения управленческих решений, поскольку они позволяют:

- ◆ предсказывать возможные ситуации и на этой основе осуществлять выбор наилучшей альтернативы;
- ◆ иметь обратную связь с источником данной информации;
- ◆ своевременно получать информацию.

*Достоверность* учетной информации базируется на:

- ◆ правдивости и полноте, соответствующей степени ее адекватности хозяйственным процессам;

- ◆ прозрачности, позволяющей подтвердить факты совершенных хозяйственных операций;
- ◆ нейтральности, если получение учетной информации не является результатом ее преднамеренного искажения в интересах определенных пользователей.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в стране принцип нейтральности не декларируется. Он опосредуется через систему иных принципов (правдивости и т. п.).

Отмеченные достоинства обусловлены природой самого бухгалтерского учета:

- ◆ сплошным наблюдением и измерением наличия и движения имущества экономического субъекта, его источников формирования и отслеживания хозяйственных процессов;
- ◆ непрерывным характером регистрации хозяйственных операций;
- ◆ документальным их оформлением;
- ◆ осуществлением специфических приемов в ситуациях, когда указанные выше достоинства не могут быть реализованы (например, инвентаризация);
- ◆ периодическим обобщением данных текущего бухгалтерского учета в виде составления соответствующих форм отчетности от одного отчетного периода к другому.

Такие отличительные черты данного вида учета были давно подмечены, что дало основание испанскому ученому Бартоломео де Салазано еще в 1590 г. отметить: «Бухгалтерский учет стоит выше всех наук и искусств, ибо все нуждаются в нем, а он ни в ком не нуждается. Без бухгалтерского учета мир был бы неуправляем, и люди не смогли бы понимать друг друга».

Реализация отмеченных достоинств бухгалтерского учета в заданном режиме позволяет получать достоверную информацию о фактах хозяйственной жизни организации. При этом учетная

информация дает возможность реализовать три функции управления: планирование, контроль и оценку.

**Планирование** предполагает процесс формирования порядка действий, включающий постановку определенной цели и изыскание вариантов ее достижения при наименьших издержках.

**Контроль** включает в себя комплекс процедур по отслеживанию фактического выполнения плановых заданий. От бухгалтера на данной стадии требуется информация, которая содержит сопоставление фактических издержек и доходов с плановыми показателями.

**Оценка** есть процесс изучения всей системы принятия управленческих решений. В условиях рынка правильный выбор оценки реализуется в первую очередь через обратную связь, позволяющую объективно оценить, достигнута ли поставленная цель. В том случае, если данная цель не достигнута, важно выяснить, в чем состоит причина. Источниками могут быть:

- ◆ недоработки планирования, когда на базе представленной учетной информации дана неправильная интерпретация фактов хозяйственной деятельности;
- ◆ недостатки контроля, вызванные, в свою очередь, некомпетентностью проверяющих, оказанием давления на них, несвоевременностью проведения упреждающих мер в процессе проверки, и т. п.;
- ◆ неправильно выбранная цель.

Требования рынка к бухгалтерскому учету более жесткие и перечень их гораздо шире, чем это имело место в условиях затратной экономики. Прежде всего это связано с переориентацией целей управления на конечный результат деятельности организации — получение прибыли.

В современных условиях, как уже отмечалось, бухгалтерский учет по сути представлен тремя видами учета:

- финансовым;
- управленческим;
- налоговым.

Финансовый учет ориентирован на удовлетворение информацией внешних пользователей. Управленческий учет обслуживает аппарат управления фирмы и направлен на решение как ее текущих задач (производственный учет), так и стратегических целей (стратегический учет).

Налоговый учет призван правильно рассчитывать налогооблагаемую базу по отдельным видам налогов, их сумму и своевременно производить расчеты по ним с бюджетом.

Таким образом, содержание отмеченных функций управления в виде планирования, контроля и оценки эффективности принимаемых решений реализуется благодаря бухгалтерскому учету, информационная система которого дает ее внутренним и внешним пользователям полную картину финансово-хозяйственной деятельности фирмы.

## 1.2. Базовые принципы бухгалтерского учета

Отмеченные выше отличительные признаки учетной информации в сравнении с информацией, формируемой другими видами учета, в основе своей опираются на базовые принципы бухгалтерского учета. На их основе каждым предприятием разрабатывается своя стратегия хозяйственной деятельности на определенном рынке продукции, работ и услуг.

Базовые принципы бухгалтерского учета предполагают использование определенных допущений и требований.

Перечень *допущений* предусматривает:

- ◆ имущественную обособленность экономического субъекта;
- ◆ двойственность;
- ◆ момент стоимости;
- ◆ непрерывность деятельности;
- ◆ разграничение текущих издержек на производство и вложения во внеоборотные активы;
- ◆ последовательность применения выбранных приоритетов;
- ◆ временную определенность отражения в учете хозяйственных операций;

- ◆ соответствие доходов и расходов;
- ◆ осмотрительность экономического субъекта;
- ◆ наличие денежного измерения;
- ◆ периодичность обобщения экономических событий.

Рассмотрим более подробно эти допущения.

*Допущение имущественной обособленности* экономического субъекта исходит из права собственности. Имущество и обязательства каждой организации строго разграничены и существуют обособленно от имущества и обязательств ее собственников и других организаций. В странах с развитой рыночной экономикой это допущение соответствует принципу хозяйственной единицы учета. Признается, что организация является самостоятельным хозяйствующим субъектом. Бухгалтерский учет ведется по определенной системе, соответствующей одной из систем его нормативного регулирования. Информация относится только к деятельности данной хозяйственной единицы. Деятельность же владельцев конкретной хозяйственной единицы носит соподчиненный характер и потому ее учетная информация приобретает изначально свое значение в процессе управления хозяйственными процессами.

*Двойственность* в бухгалтерском учете предусматривает обязательное равенство активов организации с источниками их образования на любую дату функционирования организации, представленными в виде собственного и заемного капитала.

*Момент стоимости* в условиях формирования рыночной экономики приобрел особое значение, поскольку принято считать, что ценность объекта в бухгалтерском учете формируется только под влиянием спроса и предложения. Поэтому первичным в учете признается стоимость приобретения, а вторичным — ожидаемый доход от использования приобретаемого имущества. Последний реализуется только исходя из действия принципа непрерывности деятельности организации, который не всегда соблюдается в условиях инфляционных процессов, что приводит к банкротству экономического субъекта.

Бухгалтерская отчетность составляется по установленным формам, не противоречит предъявляемым к ней требованиям и

представляется соответствующим пользователям по установленным адресам и в установленные сроки.

*Непрерывность деятельности*, или принцип продолжающейся деятельности, исходит из предположения, что предприятие, однажды зарегистрировавшись, не ставит своей целью самоликвидироваться в ближайшей или отдаленной перспективе. Образно говоря, данный принцип соответствует содержанию кривой Бернулли, изображенной на международном гербе бухгалтеров, — интернациональной эмблеме счетных работников. Кривая Бернулли есть символ того, что бухгалтерский учет, однажды возникнув, будет существовать вечно.

Следовательно, изначально данный принцип предполагает неопределенность эксплуатационного периода организации, в течение которого ей предстоит реализовывать свои уставные цели.

В реальной действительности данный принцип нередко нарушается учредителями путем создания условий фиктивного банкротства с целью ухода от налогообложения.

*Разграничение текущих издержек на производство и вложения во внеоборотные активы* позволяет правильно и в полном объеме исчислить затраты на отдельные виды продукции, выполненные работы или оказанные услуги.

*Последовательность применения выбранных приоритетов* предполагает, что выбранные стандарты (приоритеты) предприятие использует неизменно от одного отчетного периода к другому. Возможны исключения из данного правила в связи с изменением действующих нормативных актов по решению органов, на которые возложены соответствующие полномочия, или возникновением различных реорганизационных процедур (слияние, выделение и т. п.).

В таком случае изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом ее утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

*Временная определенность отражения в учете хозяйственных операций* означает, что доходы и расходы признаются в бухгалтерском учете не в том отчетном периоде, в котором они име-

ют место, а когда заработаны эти доходы, и соответственно в данном отчетном периоде регистрируются только те расходы, которые способствовали получению доходов данного периода. Например, получение арендной платы от арендатора за квартал вперед не дает оснований владельцу арендованного помещения — арендодателю (собственнику) рассматривать полученную сумму как доход отчетного периода. Этот доход будет признаваться таковым только в размере  $1/3$  части по наступлении каждого отчетного месяца. В момент же зачисления указанных средств — это только доходы будущих периодов. В то же время для арендатора перечисленные средства должны рассматриваться как расходы будущих периодов с ежемесячным включением в текущие издержки также в размере  $1/3$  части, относящейся к очередному отчетному сроку.

Допущение временной определенности отражения в учете хозяйственных операций соответствует принципу начислений, применяемому в международных стандартах по бухгалтерскому учету. В обоих случаях изначально природа формирования конкретного финансового результата по той или иной хозяйственной операции: смена собственника обычно не совпадает по времени между движением денежных потоков в наличной форме с юридическими обязательствами, имеющими отношение к указанным выше событиям. Не исключая совпадение их, тем не менее более распространенным является определение того или иного события по отношению к другому. Нельзя исключать также возможные ошибки в трактовке этих событий с точки зрения отражения их в учете. Такие ситуации могут иметь место как по операциям доходов, так и расходов.

Рыночные отношения делают больший акцент на соблюдение принципа начисления, так как от этого зависит не только правильное исчисление финансового результата организации, но и формирование обязательств, прежде всего перед бюджетом, по налогам и различным сборам.

Когда по времени совпадает формирование доходов и расходов, наступает *момент соответствия доходов и расходов*. Для бухгалтерского учета такая ситуация представляется идеальной,

ибо позволяет не только соизмерить, но и сопоставить полученные доходы с произведенными расходами, имеющими отношение к данному отчетному периоду.

Однако для организаций малого бизнеса, определяющих выручку от продажи продукции для целей бухгалтерского учета по мере оплаты покупателями, в разрешенных случаях предусмотрена иная методология отражения расходов, а именно: расходы признаются после осуществления погашения задолженности, возникшей в результате передачи или прав собственности на свои услуги, выполнение работы, или продукцию заказчикам и покупателям.

*Осмотрительность экономического субъекта\** — допущение недекларируемое, но тем не менее признаваемое в бухгалтерском учете. Иногда данное допущение рассматривается как консерватизм — осторожность, проявляющаяся в большей готовности организации к учету потенциальных убытков, а не потенциальных прибылей. Тем не менее в любом случае следует исходить из результатов анализа возможных рисков предпринимательской деятельности. Поэтому общепринятым принципом в рыночной экономике выступает оценка активов и доходов на наиболее низком из возможных уровней. Результатом такой осмотрительности является формирование различного рода резервов по сомнительным долгам или оценки отдельных видов имущества по наименьшей стоимости. Например, в учете признается оценка инвестиций в ценные бумаги по низшей из двух оценок: балансовой или рыночной. В то же время расходы и обязательства принимаются по наибольшей оценке.

Таким образом, данному допущению свойственна высокая степень неопределенности последствий принимаемых решений.

Признание такого допущения в качестве принципа лишает сравнимости учетных данных — одной из отличительных черт,

---

\* В некоторых актах нормативного регулирования бухгалтерского учета данное допущение отнесено к числу требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету, что представляется не совсем правильным, поскольку в большей степени соответствует методу хозяйствования в конкретных условиях моделирования хозяйственных ситуаций.

присущих бухгалтерскому учету. Последствием этого является принятие необоснованных управленческих решений.

*Наличие денежного измерения.* Данный принцип по сути своей следует рассматривать как один из определяющих принципов, которые составляют основу функционирования бухгалтерского учета. Он декларируется в системе нормативного регулирования бухгалтерским учетом, так как считается само собой разумеющимся. Так, среди основных требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету (ст. 8 ФЗ РФ «О бухгалтерском учете»), первым требованием является то, что бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации — в рублях.

Вместе с тем, отмечая достоинства денежного измерителя, следует указать и недостатки, ему присущие. Основной из них — нестабильность как результат инфляционных процессов. Принимая во внимание, что отдельные активы, основанные на оценке прошлых событий, нередко продолжают использоваться в уставных и иных целях, периодически возникает необходимость приведения их в соответствие с текущей денежной оценкой.

Сфера применения денежного измерителя определяется границами хозяйственной деятельности экономического субъекта, которая может быть выражена в денежной форме.

*Периодичность обобщения экономических событий* предусматривает предоставление периодических отчетов о финансово-хозяйственной деятельности фирмы, ее администрации, собственникам, т. е. акционерам. Тем самым считается вполне естественным, что такая информация должна предоставляться в определенные сроки, устанавливаемые законодательством. Так, п. 3 ст. 14 ФЗ «О бухгалтерском учете» гласит, что месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года. В то время как другие положения данной статьи признают необходимым первым отчетным годом для вновь созданных организаций считать период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, — по 31 декабря следующего года. В других случаях для всех

организаций отчетным годом является календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно.

Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) 1 «Представление финансовой отчетности» также признает обычным постоянным периодом составления данной отчетности один год. В то же время предельным сроком, в течение которого отчетность будет полезна соответствующим ее пользователям после отчетной даты, определен в шесть месяцев. Однако стандарт признает и национальные положения стран, которыми установлены более конкретные предельные сроки.

Соблюдение данного допущения является одним из приоритетных в организации бухгалтерского учета, так как регламентирует обязательность периодического отчета директоров предприятия перед собственниками, а следовательно, повышает ответственность за эффективное использование их имущества.

Таким образом, содержание принципа периодичности обобщения экономических событий в основе своей зиждется на принципе учетного периода, предусматривающего представление соответствующей учетной информации в виде отдельных показателей в соответствующих формах отчетности за определенные периоды времени — месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев и год.

Рассмотренные базовые принципы бухгалтерского учета в части допущений дают основание сделать вывод о том, что только полное их соблюдение позволяет реализовать те задачи по управлению имуществом и обязательствами, которые предъявляются к учетной информации. В литературе в последнее время из данного перечня выделяются только два базовых принципа:

- ◆ принцип хозяйственной единицы (имущественной обособленности);
- ◆ принцип денежного измерения.

Они рассматриваются как фундаментальные принципы. Все остальные касаются качества финансово-учетной информации и признаются процедурными.

Такое деление является небезосновательным.

Вместе с тем следует отметить, что среди изложенных принципов отсутствует принцип первоначальной (исторической) записи, получивший широкое применение в странах с развитыми рыночными отношениями. Содержание данного принципа означает, что первоначальная запись признается достоверной в учете, если она оформлена документально и правильно и иное не оговорено участниками сторон или не доказано в судебном порядке. В этом — юридическая доказательность совершенной хозяйственной операции. Инфляционные процессы в экономике последнего времени поколебали принцип денежного измерения в связи с падением покупательной способности денег и обусловленной этим неточностью отражения стоимости имущества. Тем не менее это не изменило содержания основных требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету. Эти требования включают:

- ◆ документальное оформление экономических событий;
- ◆ сопоставимость учетных показателей с плановыми;
- ◆ полноту;
- ◆ своевременность;
- ◆ приоритет содержания над формой;
- ◆ точность;
- ◆ существенность;
- ◆ непротиворечивость;
- ◆ ясность и доступность;
- ◆ экономичность и рациональность.

*Документальное оформление экономических событий* означает, что каждый факт хозяйственной деятельности должен быть зафиксирован в письменной форме. Отсутствие документа означает, что экономическое событие не имело места. И только если будет установлено, что какое-либо событие не нашло отражения в учете, то это следует рассматривать как результат преднамеренного или непреднамеренного искажения учетных данных или

невозможности учета влиять на отдельные события (например, возникновение потерь товарно-материальных ценностей в силу естественной убыли).

Сам факт хозяйственной жизни (экономического события) признается в учете как моментный (временной) признак хозяйственного процесса в управлении организацией, в результате которого происходит подтверждение состава ее активов, их изменения, равно источников формирования или тех и других одновременно. Временной фактор дает возможность раскрыть сущность конкретного экономического события на четко фиксированный момент, одновременно на выходе и входе информации. Параллельно решается и другая задача, вытекающая непосредственно из сущности двойной записи: дата регистрации такого события осуществляется в одном режиме с выполнением функции предварительного контроля — неотъемлемым элементом, присущим бухгалтерскому учету.

*Сопоставимость учетных показателей с плановыми* реализует одну из важных функций бухгалтерского учета — функцию контроля.

Учетные показатели должны быть сопоставимы с показателями бизнес-плана, поскольку, с одной стороны, последние на стадии прогнозирования хозяйственной деятельности предприятия разрабатывались на основе показателей учета, а, с другой стороны, получение информации о ходе выполнения плановых показателей невозможно без данных бухгалтерского учета.

При несоблюдении данного требования составление бизнес-плана не имеет смысла.

Более того, применение данного требования предполагает необходимость сопоставления соответствующих показателей, полученных в целях оценки результатов уставной деятельности организации с аналогичными показателями других родственных по деятельности организаций. Естественно, такое сопоставление носит ограниченный характер, поскольку некоторая информация составляет коммерческую тайну и круг ее пользователей весьма ограничен.

*Полнота* предполагает формирование учетной информации в объеме, отвечающем нуждам управления в пределах тех границ, которые определяются денежным измерителем.

Гарантией полноты учетной информации является безусловное отражение в учете всех хозяйственных операций за отчетный период, подтвержденное материалами инвентаризации активов и обязательств организации.

Избыточная информация удорожает ее получение, усложняет ведение бухгалтерского учета, делает менее прозрачной при принятии конкретных решений и в конечном итоге снижает эффективность контроля. Последний фактор имеет место и в случае, когда учетные данные подготовлены не в полном объеме.

*Своевременность* предусматривает предоставление аппарату управления и внешним пользователям информации «тотчас, вовремя». Отставание во времени получаемой информации от совершаемых хозяйственных операций не позволяет своевременно оказывать влияние на процесс управления и делает ее, по существу, ненужной.

В то же время своевременность не гарантирует полезность информации. В связи с этим данное требование должно быть неотъемлемым свойством публикуемой бухгалтерской отчетности. Только в таком случае ее потенциальные пользователи найдут полезное в такой информации при условии, что она снизит в их восприятии неопределенность в оценке представлений о конкретных событиях.

*Приоритет содержания над формой* означает, что соблюдение правовой нормы и экономической целесообразности совершенных фактов хозяйственной деятельности должно преобладать над формой, регламентированной соответствующими нормативными документами. Данное требование хотя и объявлено, однако в реальной жизни осуществление его представляется весьма проблематичным.

*Точность* изначально присуща бухгалтерскому учету, поскольку вытекает из его отличительных качеств — документально-

го оформления и непрерывной регистрации экономических событий лицами, по статусу ответственными за их исполнение.

Безусловно, данное требование не рассматривается как абсолютное, поскольку не всегда такая точность возможна. Поэтому в прямой связи с требованием точности бухгалтерской информации находится требование ее *значимости*.

Данный подход до перехода к рыночной экономике не был декларирован в отечественном бухгалтерском учете. Теперь он признается и принимается во внимание, если размер значимости может оказаться в пределах границы, оказывающей существенное влияние на принятие решений соответствующими пользователями. При этом не имеет значения, имело ли место преднамеренное или непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности. Главное — каков ее размер, оказавший решающее влияние на квалифицированного пользователя, сделавшего на основе такой отчетности ошибочные выводы или принявшего ошибочные решения.

Исходной базой в принятии таких ошибочных выводов может быть как слишком большой, так и слишком малый объем учетных данных.

В первом случае полезность информации теряется из-за ее избыточности и невозможности оценить ее значимость в результате наличия неадекватных данных.

Во втором случае недостаток информации не позволяет соответствующему пользователю спланировать надежное прогнозирование на отдельных сегментах его предпринимательской деятельности.

Таким образом, в обоих случаях результат будет один и тот же — принятие необоснованных решений.

Снизить порог погрешности при определении существенности возможно путем разработки различных вариантов с использованием средств вычислительной техники и последующим их сопоставлением в процессе принятия конкретных решений.

Требование существенности бухгалтерской информации, ее значимости декларировано п. 4 ст. 13 ФЗ РФ «О бухгалтерском учете»: «Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об орга-

низации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности». Существенность в отечественном учете в виде относительного показателя (не менее 5%) по отношению к общему итогу соответствующих данных, ранее декларируемая в Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (п. 4.31 приказа МФ РФ от 12.11.96 г. № 97 в ред. последующих изменений и дополнений), с отменой последней не утратила своего значения. Требование существенности указывается в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Ее раскрытие в бухгалтерской отчетности должно быть произведено обособленно в виде указания показателей об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях при условии, что без знания о них заинтересованными пользователями невозможно правильно оценить финансовое положение организации или финансовые результаты ее деятельности.

Более того, признание информации существенной следует учитывать в любом случае, поскольку ее пропуск или искажение могут повлиять на принятия менеджерами краткосрочных экономических решений. Независимо от размера значимости учетной информации реализация данного требования возможна лишь в том случае, если ее источник будет иметь обратную связь с соответствующими пользователями.

В странах с развитой рыночной экономикой рассматриваемое требование бухгалтерского учета, которому должна отвечать полезная информация, получило название «реализм».

*Непротиворечивость* исходит из предположения, что данные текущего учета в разрезе отдельных видов имущества и источников формирования всегда должны соответствовать оборотам и остатку объединяющего их экономически однородного объекта учета на первое число каждого месяца.

*Ясность и доступность* предполагает возможность прямого использования учетной информации для целей управления, а при необходимости — и проведения определенной ее группировки.

*Экономичность и рациональность* — неперемное требование при осуществлении функции управления. Содержание данного требования означает, что стоимость получения информации всегда должна быть ниже стоимости результатов, ожидаемых от использования этой информации. В противном случае такую ситуацию следует рассматривать как признак того, что аппарат бухгалтерии не справляется с возложенными на него функциями. В то же время упрощение бухгалтерского учета, как одно из направлений его рациональности и экономичности, не должно осуществляться в ущерб соблюдению обязательных требований действующих нормативных документов.

Рассмотренные принципы, требования и способы ведения бухгалтерского учета формируют его методологическую базу, которая применяется по отношению к соответствующим объектам, в основе которой лежат разработанные положения (стандарты), другие нормативные акты и методические указания.

### 1.3. Пользователи бухгалтерской информации

В силу достоинств, присущих бухгалтерскому учету, что было отмечено ранее, его нередко называют «языком бизнеса», всеобщим языком делового общения участников развитого рынка. На языке бухгалтерского учета соответствующая информация доводится до его пользователей. Пользователем бухгалтерской отчетности признается любое юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации. В связи с этим представляет интерес круг пользователей учетной информации. Несмотря на то, что данный круг пользователей достаточно стабилен, их требования к этой информации различны. Различие вызвано в первую очередь характером их интересов. Одних интересует доход на вложенный в данную фирму капитал, других — обложение налогом этого дохода, третьих — полнота и своевременность оплаты затраченного труда и т. д. На содержание различий оказывает влияние также состав пользователей (схема 1.1).

## Пользователи бухгалтерской информации

Бухгалтерская информация					
Внешние пользователи					
Не имеющие прямого финансового интереса					
Внутренние пользователи	Имеющие прямой финансовый интерес	Налоговые органы	Профессиональные участники фондового рынка	Органы по управлению экономикой, общественность	Без финансового интереса
1. Аппарат управления фирмой: Директор Генеральный директор Дирекция, совет директоров (наблюдательный совет)	Настоящие или потенциальные инвесторы Настоящие или потенциальные кредиторы; поставщики; будущие акционеры, покупатели	Министерство по налогам и сборам РФ: — федеральное (на уровне государства); — на уровне субъектов Федерации; — районные налоговые инспекции Государственная налоговая полиция РФ на федеральном и иных уровнях управления Другие органы	Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг Дилеры Брокеры Депозитарии Управляющий Фондовые биржи Клиринговые организации Прочие	Министерство экономического развития и торговли РФ, Министерство финансов РФ Другие правительственные органы Профсоюзы	Прочие группы Аудиторские фирмы Органы статистики Общественные профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов (Институт профессиональных бухгалтеров России и его территориальные институты, Аудиторская палата России, Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Содружества и т. п.) Арбитраж Прочие
2. Собственники					
3. Руководители структурных подразделений					

В соответствии с общей концепцией международных стандартов бухгалтерского учета пользователями учетной информации являются: служащие, поставщики, кредиторы, инвесторы, покупатели, правительство, общественность.

Первую группу составляют *внутренние пользователи*. В широком контексте к ним относятся: администрация фирмы, ее менеджеры, наконец, персонал фирмы. Администрация пользуется учетной информацией на всех стадиях принятия управленческих решений: при планировании, контроле и оценке эффективности самой функции управления. Все действия администрации направлены на обеспечение финансовой устойчивости фирмы. Поэтому содержание вопросов, на которые должна дать ответ бухгалтерия, подготавливая необходимые данные, показывает степень обеспеченности материалами для загрузки производственных мощностей, состояние расчетов с поставщиками по приобретению оборудования, отдельных наименований материалов, а также того, как формируется фабрично-заводская себестоимость изготовленной продукции, какова тенденция изменения дебиторской задолженности в связи с неплатежами покупателей, и т. п. Персонал фирмы нуждается в учетной информации в той мере, в какой она раскрывает ему положение о финансовой устойчивости предприятия, прежде всего в части полноты и своевременности выплаты заработной платы, социальных пособий, перспективы дальнейшей занятости на производстве.

*Внешних пользователей\** можно разделить на соответствующие группы с точки зрения норм гражданского законодательства и отношения их к учетной информации.

По первому признаку выделяются юридические и физические лица.

---

\* Некоторые авторы рассматривают внешних пользователей как «партнерские группы предприятия». Представляется, что данное определение не совсем удачно, поскольку наряду с действительными партнерами включает в себя налоговые органы. Последние, в силу своих функций, не могут быть участниками делового партнерства.

Юридическим лицом по законодательству (ст. 48 ГК РФ) признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Бывают коммерческие и некоммерческие организации.

**Коммерческие организации** представлены хозяйственными товариществами и обществами. Их состав включает полные товарищества, товарищества на вере (коммандитные товарищества), общества с ограниченной ответственностью (ООО), общества с дополнительной ответственностью (ОДО), дочерние и зависимые общества, акционерные общества, государственные и муниципальные унитарные предприятия.

Первые две структуры относятся к хозяйственным товариществам. Их особенность состоит в том, что уставный капитал — основной источник формирования активов организации на стадии образования таких структур — состоит из долей (вкладов) участников (учредителей). Причем к последним наряду с коммерческими организациями могут относиться и индивидуальные предприниматели без права образования юридического лица (ПБОЮЛ). В то же время остальные хозяйственные объединения признаются как хозяйственные общества (кроме государственных и муниципальных унитарных предприятий, если иное не установлено законом).

Участниками хозяйственных обществ и вкладчиками в коммандитных товариществах могут быть наряду с юридическими лицами и отдельные граждане.

Характерная особенность хозяйственных обществ, прежде всего акционерных, в природе формирования уставного капитала, представленного определенным количеством простых и голосующих акций по установленной номинальной стоимости.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия, хотя и признаются коммерческими организациями, но не наделены правом собственности на активы, находящиеся на их балансе. Эти

активы являются неделимыми и потому не могут быть распределены по вкладам (долям, паям), в том числе между их персоналом.

**Некоммерческие организации** — это потребительские кооперативы, общественные и религиозные организации (объединения), фонды, учреждения, а также объединения юридических лиц (ассоциации и союзы). Они призваны удовлетворять общественные потребности. Извлечение прибыли для них носит второстепенный характер. Предпринимательской деятельностью они вправе заниматься только в том случае, если она направлена на реализацию целей, предусмотренных их уставами.

По второму признаку внешних пользователей можно классифицировать по трем группам (классам):

1. Имеющих прямой финансовый интерес.
2. Не имеющих прямого финансового интереса.
3. Без финансового интереса.

Как видно, указанные экономические субъекты являются коммерческими организациями. Отношение их к учетной информации, как правило, проявляется в прямом финансовом интересе. Такой подход является вполне логичным, поскольку конечной целью финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций является получение прибыли.

Внешние пользователи, имеющие прямой финансовый интерес к данной организации, — это заимодавцы, кредиторы, поставщики и покупатели, будущие акционеры, их консультанты. Внешних пользователей прежде всего интересуют вопросы компенсации на вложенный капитал: возврат займов, включая проценты; возмещение договорной (отпускной) цены товара; получение дивидендов; экономическая целесообразность налаживания деловых связей и т. п. Поставщики и другие коммерческие контрагенты заинтересованы в получении учетной информации, однозначно позволяющей прийти к выводу о своевременности получения денежных средств от продажи ими продукции (работ, услуг).

Внешние пользователи, не имеющие прямого финансового интереса, — это в первую очередь налоговые органы. Основная их задача — сбор налогов и иных платежей (таможенных пошлин, штрафов, пени, неустоек и пр.).

Профессиональных участников фондового рынка — инвесторов — интересует доходность (котировка) ценных бумаг эмитента, и особенно — степень риска, связанная с приобретением акций.

На разнице между продажной и покупной ценой акций и других ценных бумаг, оказании посреднических услуг его участники формируют свой финансовый результат. Спрос и предложение на ценные бумаги эмитента определяются в зависимости от его финансовой устойчивости. Определить ее степень профессиональные участники фондового рынка могут по данным периодически публикуемой финансовой отчетности собственников, зарегистрированных на фондовых биржах.

Правительственные структуры — это органы по управлению экономикой (Министерство экономического развития и торговли РФ, Министерство финансов РФ, Госкомстат РФ и др.), которые занимаются изучением учетной и финансовой информации в той мере, в какой это имеет отношение к прогнозированию развития отдельных производств и отраслей народного хозяйства, определению пропорций, темпов роста, расчету национального дохода и других аналогичных статистических показателей.

Без финансового интереса в составе прочих групп, являющихся пользователями бухгалтерской информации, выделяются профессиональные союзы, аудиторские и консалтинговые фирмы, наемные работники, государственные учреждения и т. п.

Профессиональные союзы изучают финансовые отчеты фирм на предмет обоснованности и целесообразности заключаемых коллективных договоров, их пролонгации.

Государственные учреждения на региональном уровне, население больше интересуются данной отчетностью с точки зрения финансового состояния организаций и их способности решать социально-экономические проблемы в границах отдельных районов, поселков и пр.

Таким образом, для того чтобы учетная информация раскрывала в отчетности в указанном разрезе результаты финансово-хозяйственной деятельности конкретной фирмы, вся методология ее бухгалтерского учета должна быть направлена на реализацию тех целей, которые определены его пользователями. В то

же время в условиях наличия конкурентной среды между отдельными пользователями бухгалтерской информации и объективной необходимостью обеспечения ее коммерческой тайны исходя из требований, предъявляемых внутренними и внешними пользователями к содержанию учетной информации, в рыночной экономике выделяются два вида бухгалтерского учета: управленческий (производственный) и финансовый.

Управленческий учет, как уже отмечалось, подготавливает информацию для внутренних пользователей — менеджеров, осуществляющих управление предприятием.

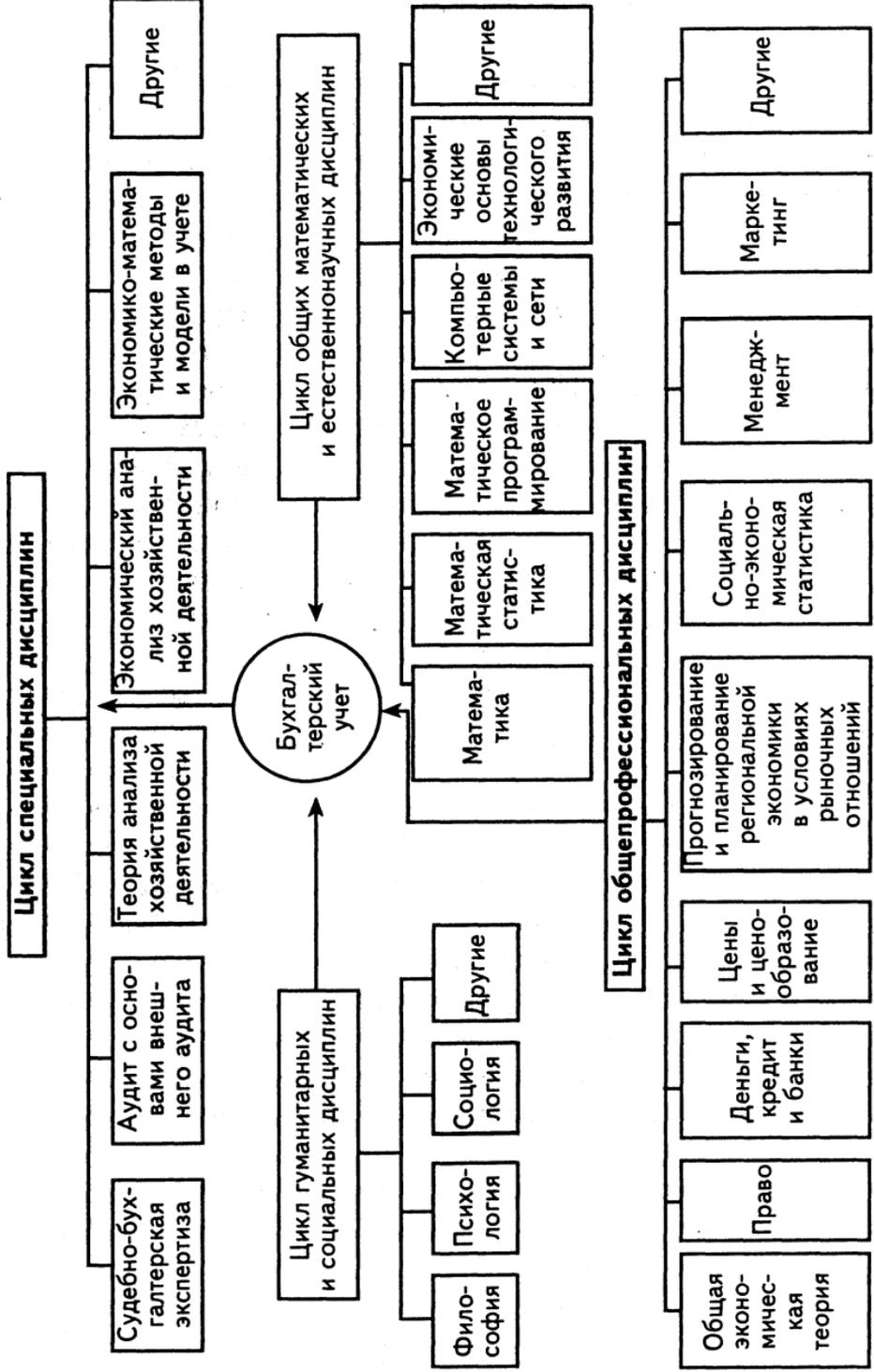
Финансовый учет имеет целью представить информацию для внешних пользователей, не входящих в состав персонала предприятия. Поэтому формируемая на его основе финансовая отчетность не содержит коммерческой тайны и перед публикацией подвергается независимой аудиторской проверке на предмет ее достоверности.

#### 1.4. Связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами

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

Таким образом, развитие бухгалтерского учета, заложенных в его основу теоретических концепций и положений, происходит в тесной связи и взаимодействии. Причем эта связь имеет многообразные формы стыковки с другими науками и научными дисциплинами. Понимание сущности бухгалтерского учета немыслимо без познания такой связи и соответствующих законов других наук. Принципиальная схема связи нашей науки с другими дисциплинами приводится на схеме 1.2.

Связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами



Содержание философии составляет рассмотрение всеобщих проблем в системе «мир—человек».

Данная наука дает людям *общий язык*, формируя у них единые, общезначимые представления о главных ценностях жизни. Следовательно, философия выступает в качестве одного из определяющих факторов, способствующих устранению «барьеров коммуникации», порождаемых узостью специализации, и проявляется в ее функциях: гуманистической, социально-аксеологической, культурно-воспитательной и отражательно-информационной. Каждая из них в той или иной степени оказывает влияние на формирование теории и практики бухгалтерского учета, ибо раскрывает смысл общечеловеческих ценностей и место в нем человека. Наиболее тесное взаимодействие указанных дисциплин проявляется в отражательно-информационной функции философии. Ее сущность наиболее полно раскрывает основное назначение узкоспециализированных наук, в том числе бухгалтерского учета: адекватно отражать свой объект познания, выявлять его существенные элементы, структурные связи, как результат двойственности окружающего нас материального мира; обосновывать закономерности, накапливать и углублять знания, служить источником достоверной информации. Последнее обстоятельство в наибольшей степени присуще бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский учет широко использует аппарат философии.

Онтологические (содержательные) аспекты бухгалтерского учета — это часть философии, ее онтология — учение о познаваемости тех хозяйственных процессов, содержание которых специфическими приемами изучает данная дисциплина.

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

Экономическая сущность учитываемых объектов бухгалтерского учета изучается общеэкономическими дисциплинами. Ба-

---

\* *Гносеология* [гр. gnosis (gnoseos) — знание, познание + logos — понятие, учение] — теория познания, раздел философии, изучающий источники, средства и условия истинности научного познания.

зовой среди них является общая экономическая теория. Данная дисциплина выступает определяющей в познании экономической сущности хозяйственных процессов и той платформой, на основе которой бухгалтерский учет изучает наличие и движение имущества и источники его формирования в процессе расширенного воспроизводства. Экономическая теория рассматривает сущность экономических категорий: предметы труда, основные средства, прибыль, рентабельность и др.

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

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

Особое место занимает взаимосвязь бухгалтерского учета с научными правовыми дисциплинами и правовой практикой. Хозяйствующие субъекты и государство действуют в определенной правовой среде, фиксирующей и регулирующей, в частности, имущественные взаимоотношения субъектов в процессе заключения и выполнения договоров между ними. Взаимоотношения субъектов с государством определяются широким спектром законодательных и подзаконных актов, относящихся к различным облас-

тям права — налоговому, таможенному, финансовому и т. д. Знание основ юриспруденции и конкретных правовых норм является непременным условием правильной работы каждого бухгалтера, помогает контролировать работу материально ответственных и иных лиц, определять законность осуществляемых ими хозяйственных операций. Отметим, что основополагающие принципы и организация бухгалтерского учета являются объектами правового регулирования со стороны высших органов законодательной и исполнительной власти.

В бухгалтерской работе огромную роль играют психологические моменты. Скажем, бухгалтер подвергается многообразному психологическому воздействию со стороны самых различных людей, движимых личными мотивами. Не бывают простыми его взаимоотношения, особенно в наши дни, с руководителями и собственниками организации, в которой он служит. Нужна большая психологическая устойчивость для сохранения нормальной работоспособности, преодоления стрессовых нагрузок в период подготовки объемной периодической и годовой отчетности. Если существует, например, авиационная психология, управленческая психология, вполне законно ожидать повышения внимания к психологическим аспектам бухгалтерского труда.

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

Повышение значимости этических требований, предъявляемых к лицам, профессиональная деятельность которых связана с бухгалтерским учетом, имеющих квалификационный аттестат профессионального бухгалтера и являющихся членами Институ-

та профессиональных бухгалтеров России, предопределили принятие соответствующего Кодекса этики. Приоритетными направлениями, относящимися к соблюдению этических норм профессиональными бухгалтерами, являются: честность, объективность, безошибочность, достижение и поддержание профессиональной компетентности, конфиденциальность, процедуры, регулирующие разглашение информации, и пр.

Многообразны связи бухгалтерской теории и практики с социологией. Например, введение каких-либо норм и требований в области бухгалтерской деятельности без учета образовательного уровня основных пользователей и исполнителей может вызвать и вызывает большие трудности в практической реализации и соблюдении таких норм. Seriously стоит вопрос о «бухгалтерской грамотности» населения. «Миллионы собственников — акционеров предприятий», «широкие слои предпринимателей» — такие понятия будут оставаться пустым звуком до тех пор, пока эти самые «собственники» и «предприниматели» не приобретут способность разобраться в годовом балансовом отчете «своей» организации, а ее руководитель не будет разговаривать на равных и на одном языке с собственным бухгалтером.

Если говорить о других науках гуманитарного профиля, интересно взаимодействие бухгалтерского учета с науками о языке. Очевидно, что в силу своей сути учет требует четко определенного, взаимосогласованного и, главное, — однозначного понятийного и категорийного аппарата. Здесь недопустимы многозначные, метафорические термины. В процессе формирования очень специфического бухгалтерского языка происходил своеобразный исторический конкурс. Страна, создавшая наиболее развитую, отвечающую требованиям данного времени, систему учета, одарила другие страны не только элементами этой системы, но и терминами из своего языка. Не случайно в русской бухгалтерской терминологии существуют слова итальянского (латинского) происхождения. Само название дисциплины происходит от немецкого *Buchhalter* — дословно «держатель (учетных) книг». Заметим, что в английском языке используется дословный перевод этого немецкого термина — *bookkeeper*, хотя параллельно,

но с некоторыми оттенками, существует и собственное выражение — accountant, которое точнее всего можно передать почти, к сожалению, забытым русским словом «счетовод».

Нельзя не упомянуть о роли логики для теории и практики бухгалтерского учета. Каждый элемент его общей системы существует и включается в эту систему только в рамках выполнения жестких логических требований. Соответственно, каждая операция в учете, вплоть до отдельной проводки, жестко подчиняется общей логике системы и одновременно базируется на логике отражаемой хозяйственной операции.

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

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

Займствуя у *социально-экономической статистики* общие методологические приемы изучения массовых общественных явлений, прежде всего с помощью количественных показателей, бухгалтерский учет осуществляет группировку этих показателей, отвечающих потребностям управления. В то же время органы статистики, помимо применения своих специфических приемов изучения этих явлений — обследования, переписи и т. п., — широко привлекают данные текущего бухгалтерского учета и отчетности: о ходе выполнения федеральных и региональных программ

в сфере экономики, росте национального богатства, темпах и пропорциях развития отдельных отраслей и пр.

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

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

Тесная связь у бухгалтерского учета с циклом *общих математических и естественнонаучных дисциплин*. Это связь — историческая, учитывая, что своим возникновением бухгалтерский учет как наука обязан прикладной математике. Именно у математики бухгалтерский учет заимствовал основную свою отличительную черту — точность. От использования простых действий арифметического счета со временем учет пришел к использованию дифференциальных и интегральных исчислений, теории множеств и пр., имеющих применение в отдельных разделах высшей математики — математической статистике, математическом программировании и пр. Бухгалтерский учет широко использует матричную модель взаимосвязи счетов. С опорой на элементы математической логики в учете стало возможным разрабатывать типовые взаимосвязи между счетами.

В условиях использования ЭВМ эта возможность бухгалтерского учета реализуется путем разработки алгоритмов учетного процесса. Поэтому учет должен опираться на методологические при-

емы и способы, используемые в компьютерных системах, а бухгалтер должен знать основы вычислительной математики, теории алгоритмов и наиболее распространенных языков машинного программирования. При этом не следует забывать, что взаимопроникновение отдельных черт, присущих бухгалтерскому учету и другим дисциплинам, лишь изменяет технологию обработки учетной информации, приближая ее ко времени возникновения хозяйственных операций. Методологические же принципы бухгалтерского учета при этом не затрагиваются.

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

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

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

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

## 1.5. Задачи бухгалтерского учета и предъявляемые к нему требования

Приоритетное место бухгалтерского учета среди других видов хозяйственного учета в силу его отличительных признаков предопределило и более значимые задачи, которые он призван решать в процессе использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации.

Среди этих задач на *первое место* выступает *задача* по предоставлению руководству организации данных для составления бизнес-плана организации и осуществления контроля за его выполнением.

Документально подтвержденные факты хозяйственной жизни на основе их сплошной регистрации и своевременно предоставленные работодателю позволяют реализовать эту задачу должным образом и в установленные сроки. Основополагающими факторами этого выступают два момента:

- личная материальная заинтересованность бухгалтера на соответствующем рабочем месте;
- личная персональная ответственность лиц, имеющих прямое отношение к формированию соответствующей учетной информации. Этот подход должен быть закреплен как в должностной инструкции каждого работника, занятого в сфере управления, так и обозначен в графике документооборота. Последний разрабатывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

Поэтому чтобы данная задача была реализована в полном объеме, уровень квалификации бухгалтера как профессионала должен быть весьма высоким. От него требуется наличие знаний не только в области бухгалтерского законодательства. Он должен достаточно свободно ориентироваться в применении других норм права (гражданского, трудового, налогового и др.). Более того, в реализации указанной выше задачи от него требуется правильное применение тех или иных норм, имеющих противоречия в условиях взаимодействия различных видов законодательства.

Реализация данной задачи позволяет оценить эффективность принимаемых решений аппаратом управления в направлении достижения конечной цели — получение экономической выгоды. Поэтому полная и своевременная учетная информация об имущественном положении организации на конкретных направлениях (сегментах) рынка весьма полезна не только внутренним пользователям данной информации, но и внешним. Эта норма является общепринятой, поскольку хозяйственные процессы, осуществляемые в организации в соответствии с ее уставной деятельностью, немыслимы без участия других юридических и физических лиц. Отсюда — комплексность решения данной задачи и в то же время ее актуальность.

**Вторая задача** бухгалтерского учета несет в себе аналитический аспект тех последствий, которые устанавливаются в процессе осуществления контроля со стороны аппарата бухгалтерии за соблюдением действующего законодательства Российской Федерации, ее субъектов.

В процессе реализации данной задачи устанавливается прежде всего целесообразность тех или иных решений, их положительные и отрицательные результаты, наличие и движение отдельных активов в материальной и нематериальной форме, степень исполнения организацией принятых в связи с этим обязательств. Помимо этого отслеживается эффективность использования материальных трудовых и финансовых ресурсов по отношению к утвержденным в установленном порядке нормам, нормативам и сметам.

Тем самым аппарат бухгалтерии создает исходную базу для реализации **третьей задачи**, стоящей перед бухгалтерским учетом: предотвратить отрицательные результаты финансово-хозяйственной деятельности организации на отдельных ее направлениях, а в случаях невозможности устранения их причин — свести к минимуму. Такой подход реализуется путем поиска внутрихозяйственных резервов, и в достижении этой цели роль бухгалтерского учета остается весьма значимой.

Осуществляя надлежащий контроль за правильным и экономически обоснованным использованием материальных, тру-

довых и финансовых ресурсов, соблюдением режима экономии, не в ущерб качества проводимых мероприятий, проведением разумной инвестиционной политики, бухгалтерский учет способствует укреплению внутрихозяйственного расчета и как следствие этого — повышению финансовой устойчивости организации.

Реализация отмеченных задач возможна только при соблюдении определенных требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету. Перечень их установлен ст. 8 ФЗ РФ «О бухгалтерском учете». Каждое из приведенных в ней требований ориентировано на формирование достоверной и своевременной информации для соответствующих пользователей. Некоторые из них прямо вытекают из содержания базовых принципов бухгалтерского учета. К ним следует отнести прежде всего такие требования, как:

- необходимость раздельного учета имущества, являющегося собственностью организации и принадлежащего другим юридическим лицам, находящегося у данной организации;
- непрерывное отражение фактов экономических событий с момента получения организацией статуса юридического лица до осуществления его реорганизационных процедур в виде слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования, а также ликвидации в рамках действующего законодательства;
- ведение обособленного учета текущих затрат на производство продукции и в порядке вложений во внеоборотные активы.

Другие требования четко регламентированы законодательством и включают в себя следующее:

- четкую постановку бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций организациями в валюте Российской Федерации — в рублях. Принимая во внимание неустойчивость отечественной валюты по отношению к отдельным иностранным валютам (американский доллар, евро и др.), имеющим устойчивый курс, российские организации в соответствии с валютным законодательством, принятыми положениями (стандар-

тами) по бухгалтерскому учету отражают в учете соответствующие обязательства, выраженные в условных единицах. В качестве последних как раз и берется одна из конвертируемых иностранных валют, имеющая стабильный курс по отношению к рублю;

- ведение организацией бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций методом двойной записи на взаимосвязанных (корреспондирующих) счетах, включенных в ее рабочий план счетов бухгалтерского учета. При этом информация, накапливаемая на счетах аналитического учета, должна соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;
- своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации без каких-либо пропусков или изъятий.

Четкое соблюдение указанных требований в полном объеме позволит реализовать поставленные перед бухгалтерским учетом отмеченные выше задачи. Это создаст основу и для перехода в ближайшее время отечественного бухгалтерского учета на международные стандарты.

### **Вопросы для самопроверки**

1. *Каковы причины возникновения хозяйственного учета и его становления?*
2. *Назовите единицы измерения, применяемые в хозяйственном учете.*
3. *В чем единство и различие отдельных видов учета?*
4. *Почему бухгалтерский учет занимает определяющее место среди отдельных видов хозяйственного учета?*
5. *Каковы базовые принципы бухгалтерского учета и их содержание?*
6. *Назовите состав пользователей бухгалтерской информации.*
7. *В чем проявляется связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами?*

Определите правильные ответы на поставленные вопросы.

**Вопрос 1.** Что понимается под хозяйственным учетом?

**Ответы:**

1. Упорядоченная система наблюдения, сбора, регистрации, оценки и обработки полученной информации и передачи ее заинтересованным пользователям .....
2. Управление отдельными хозяйственными процессами на базе полученной первичной учетной документации .....
3. Хозяйственный учет — это бухгалтерский учет .....
4. Хозяйственный учет — это управленческий учет .....

**Вопрос 2.** Функции управления в организации реализуются при помощи информации, полученной в системе...

**Ответы:**

1. Бухгалтерского учета .....
2. Статистического учета .....
3. Оперативного учета .....
4. Бухгалтерского, статистического и оперативного учета .....

**Вопрос 3.** Назовите функции бухгалтерского учета.

**Ответы:**

1. Контрольная и управленческая .....
2. Контрольная и обратной связи .....
3. Информационная, обратной связи, контрольная, аналитическая .....
4. Обратной связи, управленческая, контрольная, аналитическая .....

**Вопрос 4.** Какие отличительные признаки определяют приоритет бухгалтерского учета перед другими видами учета?

**Ответы:**

1. Сплошная регистрация фактов хозяйственной жизни .....
2. Документальное оформление экономических событий .....
3. Непрерывное наблюдение за хозяйственными процессами, их документальное оформление и периодическое подтверждение достоверности полученной информации специфическими приемами (например, инвентаризацией) .....

4. Периодическое обобщение данных текущего бухгалтерского учета в виде составления соответствующих форм отчетности. ....

*Вопрос 5.* Как подразделяется вся учетная информация?

*Ответы:*

1. Оперативная и бухгалтерская .....
2. Бухгалтерская и статистическая .....
3. Бухгалтерская и экономического анализа .....
4. Оперативная, бухгалтерская, статистическая и налоговая .....

*Вопрос 6.* Назовите базовые принципы бухгалтерского учета.

*Ответы:*

1. Имущественная обособленность экономического субъекта ...
2. Непрерывность деятельности .....
3. Последовательность применения выбранных приоритетов ...
4. Имущественная обособленность, непрерывность деятельности, последовательность применения выбранных приоритетов и осмотрительность экономического субъекта .....

*Вопрос 7.* Что определяет содержание статистического учета?

*Ответы:*

1. Количественное измерение отдельных наименований выпускаемой продукции как на уровне организации, так и на региональном уровне .....
2. Учет массовых социально-экономических явлений в целях выяснения их закономерностей для последующего прогнозирования .....
3. Проведение переписей населения .....
4. Проведение переписей населения и активов на уровне предприятий, принадлежащих государству .....

*Вопрос 8.* Является ли необходимым ведение оперативного учета на государственном уровне?

*Ответы:*

1. Нет .....
2. Нет, если иное не предусмотрено действующим законодательством на федеральном уровне .....
3. Нет, если иное не предусмотрено действующим законодательством на региональном уровне .....

4. Решение данного вопроса находится в компетенции администрации конкретной организации .....

**Вопрос 9.** Оказывает ли влияние отраслевой фактор на содержание и полноту кругооборота хозяйственных средств?

**Ответы:**

1. Да .....
2. Нет .....
3. Это зависит только от масштаба деятельности организации .
4. Вопрос поставлен некорректно .....

**Вопрос 10.** Какую основную черту позаимствовал у математики бухгалтерский учет?

**Ответы:**

1. Своевременность .....
2. Оперативность .....
3. Точность .....
4. Возможность в оперативном режиме устранять выявленные недостатки .....

**Вопрос 11.** На базе какого вида хозяйственного учета сформировался управленческий учет?

**Ответы:**

1. Бухгалтерского и статистического .....
2. Бухгалтерского и оперативного .....
3. Бухгалтерского .....
4. Статистического, оперативного и налогового .....

**Вопрос 12.** Назовите состав внешних пользователей, имеющих прямой финансовый интерес к учетной информации конкретной фирмы.

**Ответы:**

1. Депозитарии .....
2. Аудиторские фирмы .....
3. Настоящие или потенциальные инвесторы и кредиторы, поставщики, покупатели, акционеры .....
4. Профсоюзы, органы статистики, настоящие или потенциальные инвесторы и кредиторы, поставщики, покупатели, акционеры .....

**Вопрос 13.** Назовите состав пользователей учетной информацией без финансового интереса.

*Ответы:*

1. Аудиторские фирмы, арбитраж, общественные профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов, органы статистики .....
2. Аудиторские фирмы, арбитраж, общественные профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов, органы статистики, брокеры, дилеры, фондовые биржи .....
3. Налоговая служба, органы статистики .....
4. Покупатели .....

**Вопрос 14.** Назовите состав пользователей учетной информацией, не имеющих прямого финансового интереса к деятельности конкретной фирмы.

*Ответы:*

1. Налоговые органы, органы по управлению экономикой, общественность .....
2. Аудиторские фирмы, налоговые органы, органы по управлению экономикой, общественность .....
3. Клиринговые организации, покупатели, аудиторские фирмы .....
4. Аудиторские фирмы, фондовые биржи, Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг .....

**Вопрос 15.** В чем сущность онтологического (содержательного) аспекта бухгалтерского учета?

*Ответы:*

1. Это часть философского аппарата, позволяющего понять те хозяйственные процессы, содержание которых познается специфическими приемами, составляющими методологию бухгалтерского учета .....
2. Познание сущности экономических событий осуществляется через абстрактное восприятие окружающего нас материального мира .....
3. В раскрытии правовой природы экономических событий, являющихся исходной базой для формирования учетной информации .....

4. В познании гуманистического содержания фактов хозяйственной жизни, являющихся объектом бухгалтерского учета. ....

**Вопрос 16.** Среди задач, поставленных перед бухгалтерским учетом Ф3 РФ «О бухгалтерском учете», первостепенной задачей является:

**Ответы:**

1. Выявление отрицательных последствий по принимаемым решениям администрацией предприятия .....
2. Предоставление заинтересованным пользователям, как внутренним, так и внешним, соответствующей информации о деятельности организации и ее имущественном положении ....
3. Соблюдение профессиональной этики бухгалтерами .....
4. Обеспечение коммерческой тайны учетной информации .....

**Вопрос 17.** Что признается объектом бухгалтерского учета?

**Ответы:**

1. Хозяйственные процессы, при осуществлении которых формируется валовый внутренний продукт .....
2. Активы организации и источники их формирования .....
3. Активы организации в процессе их кругооборота и ее собственный капитал .....
4. Имущество организации, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их уставной деятельности .....

**Вопрос 18.** Кем осуществляется общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в РФ?

**Ответы:**

1. Институтом профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России ...
2. Российским Союзом предпринимателей .....
3. Правительством РФ .....
4. Институтом профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России и Правительством РФ .....

**Вопрос 19.** Кто несет ответственность за постановку учета в организации?

**Ответы:**

1. Руководитель .....
2. Главный бухгалтер .....

3. Руководитель и главный бухгалтер .....
4. Руководитель и (или) главный бухгалтер в зависимости от того, как эта норма определена собственником (акционерами) .....

*Вопрос 20.* В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются:

*Ответы:*

1. Вместе .....
2. Раздельно, если иное не оговорено в учетной политике организации .....
3. Раздельно .....
4. Раздельно, если иное не оговорено в приказе об учетной политике организации или действующим законодательством .....

Правильность выбранных ответов сопоставьте с ответами на с. 596.

# Предмет и метод бухгалтерского учета

---

---

## 2.1. Содержание бухгалтерского учета и его нормативная база

Содержание бухгалтерского учета определяет система наблюдения хозяйственной жизни соответствующего экономического субъекта.

Эта система реализуется путем использования количественных и стоимостных показателей на базе сплошной, непрерывной и документально фиксированной взаимосвязи совершаемых хозяйственных операций.

Хозяйственная операция с точки зрения бухгалтерского учета представляет собой четко выделенный во времени и пространстве момент документального подтверждения совершенного факта хозяйственной жизни или экономического события.

Задачами бухгалтерского учета являются:

- ◆ формирование достоверной, полной и своевременной информации о совершаемых хозяйственных операциях по приобретению и использованию имущества экономическим субъектом, его обязательствам;
- ◆ предупреждение и нейтрализация непроизводительных потерь на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств независимо от причин их возникновения;
- ◆ предоставление пользователям необходимой информации, со-

ответствующей требованиям действующего законодательства, о всех участках деятельности экономического субъекта;

- ◆ своевременное и полное представление качественной отчетности внутренним и внешним пользователям учетной информации о финансовых результатах деятельности экономического субъекта и его финансовом положении, а также о его положении на соответствующем рынке товаров, работ или услуг.

Результаты деятельности экономического субъекта выражаются в сумме его доходов и расходов, а финансовое положение — в виде размещения активов, обязательств, а также собственного и заемного капитала.

Нормативной базой по бухгалтерскому учету являются Закон РФ «О бухгалтерском учете», Положения по бухгалтерскому учету отдельных видов активов и обязательств, План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, а также Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в части, не противоречащей указанному выше Закону. Они определяют методологические основы и порядок организации бухгалтерского учета в стране. На их базе и с учетом требований соответствующего стандарта строится учетная политика предприятия.

Эти нормативные документы разработаны исходя из Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. Они в определенной мере созвучны общепризнанным Международным стандартам бухгалтерского учета, разработанным Комитетом по международным стандартам при ООН.

## 2.2. Предмет бухгалтерского учета и его объекты

Предметом бухгалтерского учета являются наличие и движение активов, источники их формирования и использования в виде собственного капитала и кредиторской задолженности, а

также полученные результаты деятельности экономического субъекта. Соответственно, бухгалтерский учет, будучи одной из экономических наук, общим предметом которых является познание производственных отношений, определяет границы своего применения содержанием его предмета.

Содержание предмета раскрывается в экономической сущности учитываемых объектов.

Объектами бухгалтерского учета выступают внеоборотные, оборотные и отвлеченные активы, собственный и заемный капитал, а также хозяйственные операции, характеризующие процесс их кругооборота.

Активом в бухгалтерском учете считаются хозяйственные средства, в какой бы форме они не были выражены, если они находятся под контролем организации в результате прошлых событий ее деятельности с целью получения экономической выгоды в результате предполагаемого использования в будущем.

Внеоборотные и оборотные активы в основе своей состоят из движимого и недвижимого имущества и различных видов дебиторской задолженности.

Текущая деятельность организации возможна, если она располагает определенным размером собственных и заемных средств, соотношение которых зависит как от вида ее деятельности, так и финансовой устойчивости. Каждая из групп в составе указанных средств имеет достаточно сложную структуру. Это объясняется не только указанными выше причинами, но и степенью их использования.

Структура активов имущества экономического субъекта представлена в виде группировки на схеме 2.1.

*Внеоборотные активы* (иммобилизованные средства) состоят из материальных и нематериальных «неосязаемых» основных фондов, нематериальных активов (деловая репутация, организационные расходы и т. п.), затрат в незавершенном строительстве, долгосрочных финансовых вложений и пр.

*Оборотные активы* включают производственные запасы, денежные средства, дебиторскую задолженность, краткосрочные финансовые вложения и т. д.

Группировка активов экономического субъекта по видам, составу и функциональной роли в процессе воспроизводства совокупного общественного продукта

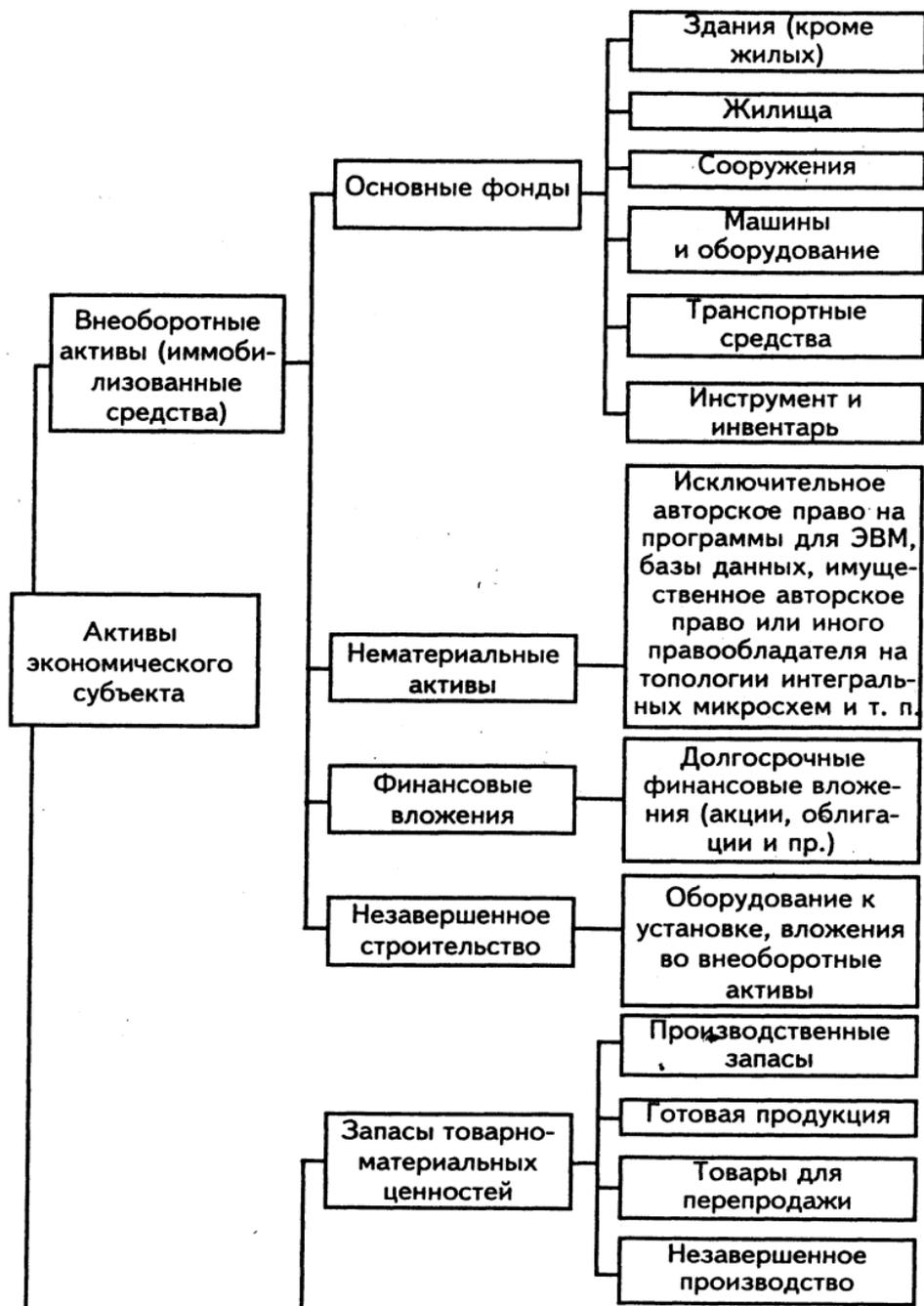


Схема 2.1 (окончание)



Перечень оборотных активов в составе имущества экономического субъекта является наиболее широким. Это наиболее ликвидные активы, поскольку постоянно находятся в цикле превращения их в денежные средства. Ту часть оборотных активов, которую легко преобразовать в наличные средства, принято называть легко реализуемыми активами. Помимо денежных средств в кассе и на счетах в банках, к ним относятся ценные бумаги и различные виды дебиторской задолженности. По сравнению с ними затраты в незавершенном производстве и запасы товарно-материальных ценностей представляют собой труднореализуемые оборотные активы.

*Отвлеченные активы* — это специфический вид активов экономического субъекта, определяемый исходя из его места в воспроизводстве совокупного общественного продукта. Они представляют собой сумму средств, безвозвратно изымаемую из прибыли (платежи в бюджет в виде налогов, сборов и т. д.) либо направляемую в связи с целевым характером ее использования во внебюджетные фонды в виде единого социального налога. Поэтому указанные средства отвлечены от участия в текущей деятельности организации.

*Убытки* — разновидность отвлеченных активов. Их наличие характеризует прямые потери, «проедание» имущества как результат неэффективного управления организацией. Убытки могут быть следствием непредвиденных форс-мажорных обстоятельств (стихийных бедствий, пожаров, наводнений и т. п., а также политических потрясений — революций, забастовок и пр.). Источники образования активов организации также имеют достаточно сложную структуру (схема 2.2). В немалой степени такая структура связана с формированием права собственности соответствующих юридических лиц (полные хозяйственные товарищества, товарищества на вере, общества с ограниченной или с дополнительной ответственностью, акционерные общества, государственные и муниципальные унитарные предприятия, производственные кооперативы или некоммерческие организации).

Собственный капитал образует состав источников формирования отдельных видов активов. Этот состав включает уставный

(складочный) капитал, уставный фонд государственных и муниципальных предприятий и организаций, добавочный и резервный капитал, прибыль, а также средства целевого финансирования и поступлений.

Заемный капитал с учетом сроков привлечения рассматривается как долгосрочный и краткосрочный капитал. Он выступает в виде кредитов и займов банков, иных кредитных учреждений, предприятий и организаций, поставщиков и подрядчиков, а также непогашенных обязательств по воспроизводству и распределению совокупного общественного продукта перед:

- ◆ персоналом организации — по оплате труда и приравненным к ней платежам;
- ◆ внебюджетными фондами — по отчислениям в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования, Государственный фонд содействия занятости и др.;
- ◆ бюджетом — по налогам и прочим платежам.

Взаимосвязь между отдельными видами активов и источниками его формирования осуществляется посредством хозяйственных операций, оформленных документально с соблюдением определенных требований. Данная взаимосвязь может ограничиваться только имуществом экономического субъекта или источниками его образования, или тем и другим одновременно.

Хозяйственные операции представляют собой факты хозяйственной жизни, экономические события, совершающиеся на предприятии и связанные с движением его имущества, собственного и заемного капитала. Это движение происходит при осуществлении хозяйственных процессов, составляющих основу функционирования предприятия. Хозяйственный процесс в самом общем виде представляет взаимодействие трех слагаемых: средств труда (машин, оборудования), предметов труда (сырья, материалов) и живого труда (рабочей силы).

Сами же хозяйственные процессы — снабжение, производ-

Группировка источников формирования активов экономического субъекта





ство и продажа — состоят из отдельных хозяйственных операций, в целом формируют кругооборот капитала:

$$D \text{-----} T \begin{cases} C_T \\ P_T \dots П \dots T^1 \\ P_C \end{cases} \text{-----} D^1,$$

где  $D$  — изначальная (стартовая) сумма капитала, выраженная в денежной оценке, на начало хозяйственной деятельности фирмы;

$T \begin{cases} C_T \\ P_T \\ P_C \end{cases}$  — стоимость приобретенных средств труда ( $C_T$ ), предметов труда ( $P_T$ ) и авансированного капитала на рабочую силу ( $P_C$ ) в форме выплаты заработной платы персоналу фирмы;

$D$  и  $T \begin{cases} C_T \\ P_T \\ P_C \end{cases}$  представляют собой первую стадию кругооборота хозяйственных средств, характеризующую процесс снабжения (заготовления).

На второй стадии осуществляется потребление средств труда, опосредованным выражением которого является сумма их износа (амортизация), предметов труда в форме производственных запасов, а также использование рабочей силы. На этой стадии — процессе производства ( $\Pi$ ) — изготавливается готовый продукт ( $T^1$ ), стоимость которого превышает его текущие издержки на величину вновь созданной стоимости, выраженной в форме прибавочного продукта. На третьей стадии произведенный товар реализуется. Деньги от реализации поступают в кассу на расчетный или валютный счет предприятия. Изначально вложенный капитал в производство компенсируется с приращением ( $D^1$ ) на величину созданного добавочного продукта, выражением которого является прибыль от продажи продукции (работ, услуг).

Тем самым завершается процесс кругооборота капитала и создаются условия для расширенного воспроизводства.

### 2.3. Метод бухгалтерского учета и его слагаемые

Познание сущности предмета достигается через познание содержания его метода.

Диалектический метод — определяющий метод познания экономических явлений и основа научного мышления во всех областях экономической науки.

Разработка на данной основе метода бухгалтерского учета получает конкретное выражение в совокупности его слагаемых (способов, приемов). Их применение дает возможность, опираясь на законы диалектики, регистрировать и обобщать факты хозяйственной жизни, представляя ее как результат единства противоположностей.

В процессе познания сущности предмета используются также дедуктивный и индуктивный методы исследования. Хотя в процессе отражения хозяйственной деятельности экономического субъекта имеет место сочетание обоих методов, тем не менее в большей степени применяется индуктивный. Это связано с тем, что хозяйственные операции вначале раскрывают содержание микропроцессов, а уже затем происходят их группировка и обобщение.

Наряду с указанными общепринятыми методами в экономической науке бухгалтерский учет располагает своими специфическими приемами, обусловленными сущностью самого предмета, а также поставленными перед ними задачами и требованиями. Все это предопределяет необходимость глубокого осмысления и понимания системы приемов, способов, составляющих основу и содержание метода бухгалтерского учета.

Составляющими метода бухгалтерского учета являются:

— документация и инвентаризация;

- оценка и калькуляция;
- счета и двойная запись;
- балансовое обобщение;
- отчетность.

Если рассматривать технологию формирования и обобщения учетной информации как последовательность четко регламентированных этапов в виде первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности организации, то вполне логично предположить, что каждому из этих этапов должны быть присущи свои специфические способы.

Так, на этапе *первичного наблюдения* на первый план выступает документация, поскольку в учете такое наблюдение может быть зафиксировано только в виде документа, заполненного с соблюдением определенных требований, придающих подобному документу юридическую силу. Даже если хозяйственная операция зафиксирована средствами вычислительной техники на машинном носителе, она в дальнейшем должна быть оформлена в другой форме, удобной для восприятия человеком, и соответствовать ГОСТу 6.10.4.—84 на унифицированные системы документации.

Требования к порядку изготовления, записи и разметке, предъявляемые к документу, подготовленному на машинном носителе и машинограмме, определены ГОСТом 12065—74. Порядок записи в машиночитаемых первичных документах определен общепромышленными руководящими методическими материалами по созданию и внедрению подсистемы «Бухгалтерский учет» в составе АСУ предприятий (объединений) (ОРММ-учет). Принимая во внимание, что бухгалтерский учет осуществляет сплошную и непрерывную регистрацию всех хозяйственных операций только с помощью документов, составленных с учетом определенных требований, можно вести систематический контроль за состоянием и изменением имущества и источников его формирования и использования.

Однако хозяйственная деятельность экономических субъек-

тов показывает, что и в условиях четко налаженного контроля за регистрацией хозяйственных операций не представляется возможным в полном объеме решить эту задачу. Ряд хозяйственных операций нельзя документально оформить в момент их совершения. Например, некоторые товарно-материальные ценности в силу своих физико-химических свойств имеют тенденцию к усушке, распылу, улетучиванию, бою. Это неизбежная естественная убыль. На такие ценности в установленном порядке утверждаются нормы потерь. В других случаях потери, недостачи возникают из-за небрежности в работе материально ответственных и иных лиц, халатности, наличия преднамеренных и непреднамеренных ошибок, обмана, а иногда и прямого мошенничества. Выявить и оформить такие факты, установить размер отклонений относительно информации, зафиксированной в первичных документах и отраженной в учете, становится возможным только при обнаружении этих фактов в процессе проведения *инвентаризации* путем проверки средств в натуре, а также состояния расчетов с другими организациями. Одновременно решается задача проверки и документального подтверждения фактического наличия имущества. Следовательно, инвентаризация является продолжением документации. Она дополняет и уточняет достоверность данных текущего бухгалтерского учета и годовой бухгалтерской отчетности. С ее помощью обеспечивается организация более четкого контроля за наличием и движением имущества и источников его формирования, работой материально ответственных лиц.

Хозяйственные операции затрагивают объекты учета, имеющие разные единицы измерения.

Одни из них имеют весовые измерители (кг, т), другие — объемные ( $m^3$ ), третьи — меры длины и площади (см, м,  $m^2$ , погонные метры), четвертые — меры счета (штуки). Все они представляют собой натуральные измерители и распространяются на товарно-материальные ценности. Причем каждый из измерителей используется только для отражения в учете характеристики однородных предметов.

Затраты труда имеют трудовые измерители (минуты, часы, дни) и характеризуют количество затраченного рабочего времени.

Трудовые измерители применяются как самостоятельно, так и, чаще всего, в сочетании с натуральными измерителями. Например, сколько времени затрачено на изготовление единицы продукции. В то же время трудовые измерители применяются при расчете тех показателей, содержание которых связано с использованием рабочего времени (производительность труда, нормы выработки и т. п.).

Нередко возникает необходимость в исчислении эффективности проводимых мероприятий, результатов работы, когда наряду с натуральными и трудовыми измерителями требуется применить сводные (обобщающие) показатели. С этой целью в бухгалтерском учете применяется способ, называемый *оценкой*. С его помощью осуществляется перевод натуральных и трудовых измерителей в денежный (стоимостный) измеритель.

Оценка имущества, приобретенного за плату, производится путем сложения фактически понесенных затрат на его покупку. Имущество, полученное на безвозмездной основе, принимается к учету по рыночной стоимости на дату оприходования. Имущество, произведенное самим экономическим субъектом, оценивается в сумме фактических затрат на его изготовление. Фактические затраты на изготовление конкретного объекта включают:

- расходы на его приобретение (рыночная цена или цена, установленная экспертным путем);
- проценты, уплаченные за предоставленный коммерческий кредит;
- наценки (надбавки);
- комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям;
- таможенные пошлины, таможенные сборы и иные платежи;
- расходы на транспортировку;
- расходы на хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Приобретение активов в качестве финансовых вложений принимается к учету в сумме фактических расходов, включающих:

- суммы, уплачиваемые продавцу исходя из условий, предусмотренных в договоре;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением финансовых вложений;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднику за услуги по приобретению финансовых вложений;
- другие суммы, непосредственно имеющие отношение к расходам по приобретению указанных активов.

В странах с открытой экономикой принята практика, когда к учету принимаются активы в оценке по справедливой стоимости. Это означает, что если, например, фактические затраты на возведение объекта недвижимости инвестор осуществил в сумме, превышающей общественно необходимые издержки на аналогичные объекты, то сумма превышения не должна включаться в его первоначальную стоимость. Для инвестора указанная сумма превышения означает прямые убытки.

Текущая рыночная стоимость объекта формируется на основе цены, действующей на дату его оприходования, подтвержденной документально или экспертным путем.

Причем величина цены не находится под влиянием каких-либо чрезвычайных обстоятельств, могущих оказать влияние на ее формирование. Имеется в виду, что объект оценки представлен на рынке в форме публичной оферты, между участниками сделки не имело принуждения к совершению сделки с чьей-либо стороны и т. п.

Определение цены экспертным путем должно осуществляться в рамках Закона РФ «Об оценочной деятельности» от 29.07.98 г. № 135.

В случаях, предусмотренных действующим законодательством, оценка объекта, в том числе повторная, может быть проведена оценщиком по постановлению суда или по решению уполномоченного органа. При отпуске материально-производственных запасов на производственные и иные цели их оценка может осуществляться по одному из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы, сложившейся на момент приобретения;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения таких запасов (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени их приобретения (метод ЛИФО).

Оценка товаров на предприятиях розничной торговли может быть принята в учете по одному из двух вариантов:

- по розничным продажным ценам с использованием в текущем учете обособленного счета «Торговая наценка»;
- по покупной стоимости без использования данного счета в текущем учете.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается, если это предусмотрено действующим законодательством и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета. Таким образом, основным правилом оценки в отечественном учете, кстати, прямо вытекающим из базового принципа бухгалтерского учета — принципа непрерывности функционирующего предприятия, является правило оценки приобретаемого соответствующего вида имущества в сумме фактических затрат на покупку.

Валютные счета организаций и операции в иностранной валюте показываются в бухгалтерском учете в рублях путем пересчета этой валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операции.

Исходя из этого можно сделать вывод о том, что оценка является определяющим фактором в рыночной экономике. При всем многообразии оценок все они могут быть поставлены в зависимость от следующих признаков:

- места формирования цены — на уровне организации (внутренний аспект) или в условиях сделки на рынке (внешний аспект);
- характера формирования цены — в порядке отчуждения

соответствующего актива путем продажи, безвозмездной передачи или путем приобретения;

— временного фактора — на основе прошлых событий, настоящего периода или будущего момента.

В рамках временного фактора в отечественном учете наибольшее применение получили первые два. Метод оценки на основе прошлых событий, рассматриваемый как метод первоначальной (исторической) стоимости, широкое применение имел в недалеком прошлом в условиях стабильных цен. Изменение их имело место только на государственном уровне.

Признание оценки по времени настоящего периода рассматривается как рыночная стоимость. Отражение ее в текущем учете показывается исходя из соблюдения принципа осмотрительности, нередко называемого «принципом осторожности», предусматривающего при наличии нескольких оценок в отношении стоимости одного и того же актива выбор более низкой оценки. Такой вариант предполагает, что более низкий порог оценки стоимости конкретного объекта организация определяет сама, а более высокий устанавливает рынок.

Признак будущего момента в определении оценки в отечественном учете, в отличие от постановки учета в странах с развитой рыночной экономикой, не получил должного применения. Его признание связывают с постановкой управленческого учета, представляющего наиболее важную информацию для всей системы управления организацией.

Независимо от сущности рассмотренных выше признаков, обуславливающих разнообразие применяемых оценок отдельных активов, в основе каждого из них должны лежать принципы реальности и единства.

Использование принципа реальности обеспечивает объективное соответствие денежного выражения определенного актива величине заключенного в нем живого и овеществленного труда, составляющего его себестоимость. Последняя является ориентиром при формировании рыночной стоимости.

Принцип единства предусматривает единообразный подход в

установлении оценки отдельных объектов учета разными организациями и отражение ими в своих учетных политиках при общем соблюдении принципа осторожности. Поэтому соблюдение принципа реальности и единства оценки имеет важное значение. В основе ее лежит фактическая себестоимость объектов бухгалтерского учета, верхний предел которой зависит от общественно необходимых издержек, определяемых спросом и предложением.

Фактическая себестоимость объектов бухгалтерского учета исчисляется путем соизмерения и обобщения прошлого овеществленного и живого труда.

Этот прием получил название *калькуляции\**. Сопоставление текущих издержек и конечных результатов достигается через оценку их в стоимостном измерении, базирующейся на данных калькуляции фактической себестоимости.

Общие правила калькуляции устанавливаются постановлениями Правительства РФ, Министерством финансов РФ. На их основе министерства и ведомства разрабатывают отраслевые инструкции по калькулированию себестоимости продукции, товаров, работ и услуг.

С вводом в действие с 01.01.2002 г. главы 25 части второй Налогового кодекса РФ вопросы калькулирования себестоимости продукции, выполненных работ и оказанных услуг регулируются в рамках налогового законодательства. Причем в основу калькулирования положен не постатейный, а поэлементный вариант исчисления себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг).

Независимо от этого оценка и калькуляция выступают в качестве определяющего критерия для целей стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета.

Процесс управления только тогда достигает цели, когда в текущем учете контроль за наличием и движением имущества, формированием и погашением обязательств осуществляется по отдель-

---

\* Калькуляция (лат. *calculatio*, счисление) — исчисление всех элементов себестоимости и продажной цены продукции, товаров, работ, услуг; область хозяйственного учета, занимающаяся определением издержек, относящихся к производству, управлению и обращению на предприятии.

ным их группам, видам, наименованиям в разрезе каждой позиции по местам нахождения или возникновения. Такая необходимость обусловлена различием в составе и функциональной роли отдельных объектов бухгалтерского учета в процессе расширенного общественного воспроизводства. Поэтому в учете объекты должны быть сгруппированы по экономической однородности. Решается эта задача при помощи *системы счетов* бухгалтерского учета.

*Счет* — локальная информационная система, определяющая группировку экономически однородного объекта учета, его сущность и изменение. С его помощью реализуется контрольная функция бухгалтерского учета.

Хозяйственные операции на счетах отражаются методом *двойной записи*. Двойная запись есть продукт кругооборота хозяйственных средств, отражающего двойственность самих хозяйственных процессов, проявляющуюся в тесной взаимозависимости и взаимообусловленности как результат осуществления хозяйственной операции. Например, в хозяйственной операции поступления денежных средств, полученных из банка в организацию, одновременно следует отразить в учете оприходование их в кассу и списание с расчетного счета. Этим подтверждается факт свершения хозяйственной операции и раскрывается экономическая сущность хозяйственной операции.

Счета и двойная запись применяются с целью *регистрации, текущей группировки и обобщения* учетной информации об объектах бухгалтерского учета, затрагиваемых хозяйственными операциями. Среди рассмотренных ранее приемов и способов учета счета и двойная запись имеют приоритетное значение, так как именно их применение позволяет подготавливать для нужд управления с различной степенью детализации и обобщения информацию, необходимую для достижения конечной цели экономического субъекта — получения прибыли.

Через счета и двойную запись лежит путь к систематическому обобщению итогов хозяйственной деятельности, выбору дальнейшей стратегии организации. Достигается эта цель путем составления *бухгалтерского баланса*. Он не только раскрывает состав имущества конкретного субъекта по его видам, составу, функциональной роли и источникам формирования в процессе воспроиз-

изводства общественного продукта, но и содержит данные, анализ которых позволяет оценить уровень качества работы управляющих, финансовое состояние организации, ее платежеспособность.

Бухгалтерский баланс включает остатки счетов, которые формируют имущество субъекта, его собственный и заемный капитал.

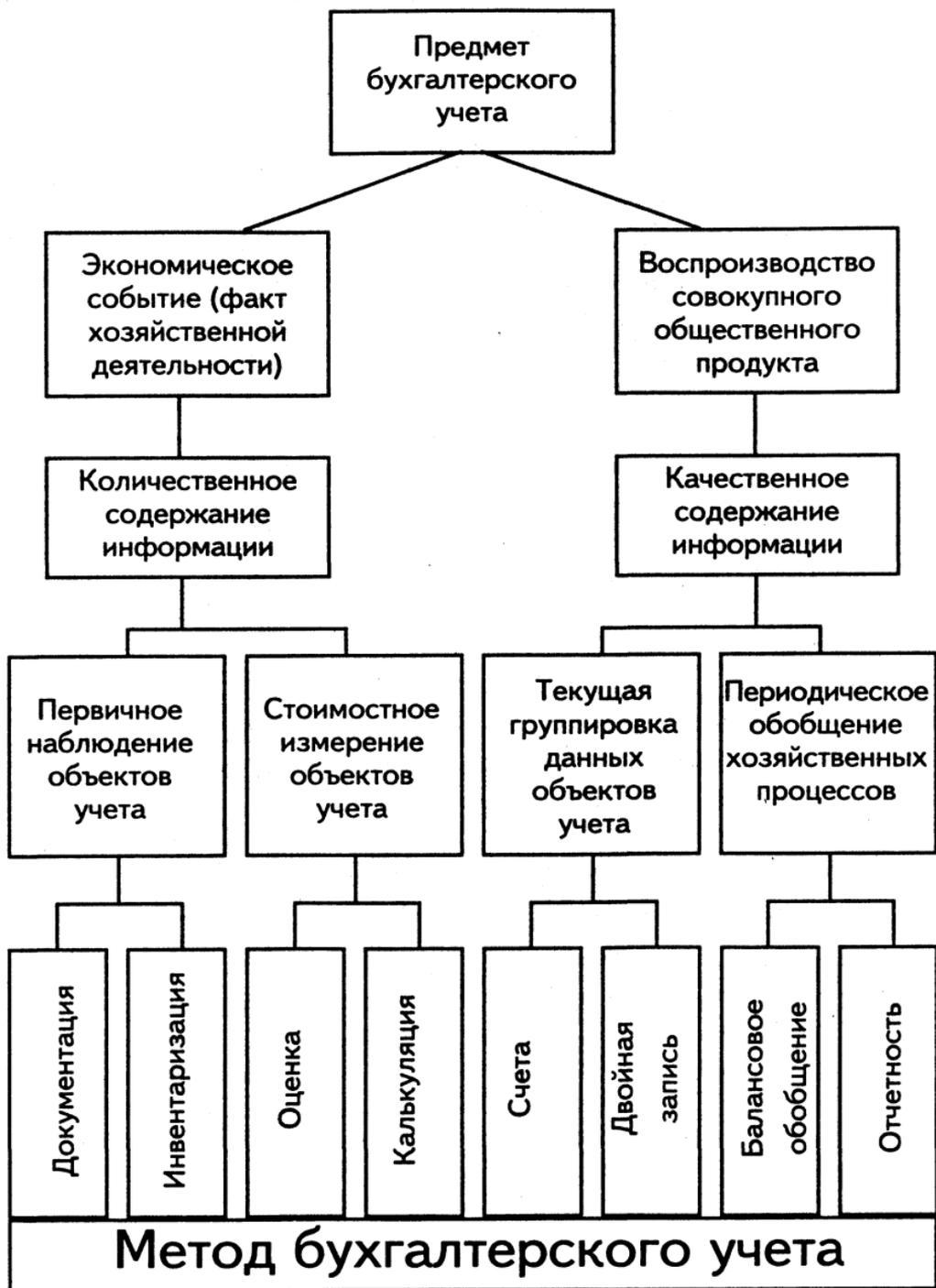
Итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности организации находит отражение в *отчетности*. Ею пользуются как внутренний аппарат управления, так и внешние пользователи, имеющие финансовые интересы в данной организации, или потенциальные инвесторы. Поэтому отчетность должна быть составлена по определенным правилам и стандартам.

В конечном итоге бухгалтерский баланс и отчетность выступают как способ *итогового обобщения и соизмерения* текущей учетной информации об активах и источниках создания организации, формирующих ее объекты учета.

Рассмотренные элементы (слагаемые) метода бухгалтерского учета подтверждают их специфичность, присущую только данному виду хозяйственного учета, позволяют всесторонне уяснить сущность его предмета. Каждый из них несет не только самостоятельную нагрузку, но и является исходной предпосылкой для функционирования следующей составной части метода, что позволяет уяснить причинную связь между фактами хозяйственной жизни. Тем самым достигается полное, непрерывное и объективное их отражение в системном бухгалтерском учете.

Итак, *метод бухгалтерского учета есть взаимосвязанная совокупность способов познания сущности его предмета* через процесс управления материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами с целью исчисления прибыли. Автоматизация бухгалтерского учета и применение математических методов в экономике предоставляют возможность моделирования учетными процессами. Оно может осуществляться как последовательно применительно к указанным выше элементам метода бухгалтерского учета, так и в тесной их взаимосвязи исходя из поставленных задач. Взаимосвязь предмета и метода бухгалтерского учета представлена на схеме 2.3.

Взаимосвязь предмета и метода бухгалтерского учета



**Метод бухгалтерского учета**

## Вопросы для самопроверки

1. Назовите нормативные акты, регулирующие организацию бухгалтерского учета в стране.
2. В чем состоят задачи бухгалтерского учета?
3. Дайте определение предмета бухгалтерского учета.
4. Каковы важнейшие объекты бухгалтерского учета?
5. Раскройте группировку имущества экономического субъекта.
6. Охарактеризуйте содержание группировки источников формирования имущества экономического субъекта.
7. В чем сущность метода бухгалтерского учета и каковы его слабые стороны?

## Тесты к главе 2

Определите правильные ответы на поставленные вопросы.

**Вопрос 1.** Что определяет предмет бухгалтерского учета?

**Ответы:**

1. Активы организаций и их место в формировании общественного продукта .....
2. хозяйственные операции .....
3. Активы, собственный и заемный капитал, хозяйственные процессы, формирующие учетную информацию о наличии и движении указанных выше объектов бухгалтерского учета .....
4. Собственный и заемный капитал организации .....

**Вопрос 2.** В чем состоит задача бухгалтерского учета для обеспечения финансовой устойчивости фирмы?

**Ответы:**

1. Предотвратить отрицательные результаты ее хозяйственной деятельности и систематически выявлять внутрихозяйственные резервы .....
2. Вести сплошную регистрацию экономических событий .....
3. Периодически проводить инвентаризацию наиболее значимых активов организации и кредиторской задолженности по их формированию .....
4. На систематической основе контролировать работу соответ-

ствующих должностных лиц по использованию материальных и финансовых ресурсов. ....

**Вопрос 3.** Назовите хозяйственные процессы, являющиеся объектом бухгалтерского учета.

**Ответы:**

1. Процесс производства .....
2. Процесс распределения .....
3. Процесс обмена .....
4. Процесс производства, включая непромышленную сферу, а также сферу распределения и обмена. ....

**Вопрос 4.** Укажите типы процессов, формирующие производство как объект бухгалтерского учета.

**Ответы:**

1. Процесс заготовления .....
2. Воспроизводство основных фондов .....
3. Воспроизводство основных фондов, процесс производства и выпуск готовой продукции .....
4. Процессы заготовления, производства и выпуск готовой продукции. ....

**Вопрос 5.** Назовите состав элементов метода бухгалтерского учета.

**Ответы:**

1. Баланс, двойная запись, отчетность .....
2. Баланс, счета, инвентаризация, документация, калькуляция.
3. Баланс, счета и двойная запись, оценка и калькуляция, отчетность .....
4. Балансовое обобщение, документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, отчетность .....

**Вопрос 6.** Назовите специфические элементы метода бухгалтерского учета.

**Ответы:**

1. Баланс .....
2. Двойная запись .....
3. Счета и двойная запись .....
4. Отчетность. ....

**Вопрос 7.** Укажите составляющие первичного наблюдения объектов бухгалтерского учета.

**Ответы:**

1. Счета .....
2. Счета и двойная запись .....
3. Документация и инвентаризация .....
4. Оценка и калькуляция. ....

**Вопрос 8.** Приоритетным среди элементов метода бухгалтерского учета в формировании учетной информации являются...

**Ответы:**

1. Документация и инвентаризация .....
2. Счета и двойная запись .....
3. Оценка и калькуляция .....
4. Балансовое обобщение. ....

**Вопрос 9.** Раскройте слагаемые текущей группировки данных объектов бухгалтерского учета.

**Ответы:**

1. Балансовое обобщение .....
2. Инвентаризация и балансовое обобщение .....
3. Инвентаризация и двойная запись .....
4. Счета и двойная запись. ....

**Вопрос 10.** Какие составляющие формируют качественное содержание информации?

**Ответы:**

1. Стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета .....
2. Текущая группировка данных объектов учета и периодическое обобщение хозяйственных процессов .....
3. Первичное наблюдение и стоимостное измерение объектов учета .....
4. Стоимостное измерение объектов учета и периодическое обобщение хозяйственных процессов. ....

**Вопрос 11.** Единицей измерения в текущем учете признаются...

**Ответы:**

1. Трудовые и денежные измерители .....
2. Натуральные и трудовые измерители .....

3. Трудовые и натуральные измерители .....
4. Натуральные, трудовые и денежные измерители .....

**Вопрос 12.** Натуральные измерители включают...

*Ответы:*

1. Весовые и объемные измерители .....
2. Весовые, меры длины и площади .....
3. Весовые и меры счета (штуки) .....
4. Весовые, объемные, меры счета, длины и площади .....

**Вопрос 13.** Что такое метод бухгалтерского учета?

*Ответы:*

1. Способ познания и отражения предмета бухгалтерского учета .....
2. Балансовое обобщение итоговых данных двух групп показателей, формирующих активы и источники их образования ...
3. Способы обобщения текущей учетной информации .....
4. Приемы, используемые для исчисления себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг. ....

**Вопрос 14.** Одинарная запись в учете используется в целях...

*Ответы:*

1. Исключения повторного учета отдельных объектов, исходя из соблюдения права собственности .....
2. Удобства регистрации фактов экономических событий .....
3. Корректировки сроков имущественной ответственности участников сделки .....
4. Формирования учетной информации для внешних пользователей .....

**Вопрос 15.** Назовите элементы метода бухгалтерского учета, определяющие текущую группировку данных объектов бухгалтерского учета.

*Ответы:*

1. Документация и инвентаризация .....
2. Оценка и калькуляция .....
3. Отчетность .....
4. Счета и двойная запись .....

**Вопрос 16.** Назовите требования, предъявляемые к оценке как элементу метода бухгалтерского учета.

**Ответы:**

1. Реальность .....
2. Реальность и единство при соблюдении установленных положений и правил .....
3. Своевременность .....
4. Своевременность и правдивость .....

**Вопрос 17.** Калькуляция есть:

**Ответы:**

1. Способ выражения в денежном выражении активов организации и ее обязательств .....
2. Способ выражения в натуральном и денежном выражении соответствующих активов организации на дату их принятия к учету .....
3. Способ группировки затрат для исчисления себестоимости единицы продукции (работ, услуг) .....
4. Способ группировки имущества с целью оценки, исходя из современных условий его воспроизводства .....

**Вопрос 18.** Резерв сомнительных долгов создается:

**Ответы:**

1. На основе результатов инвентаризации дебиторской задолженности организации .....
2. На основе результатов инвентаризации кредиторской задолженности .....
3. На основе результатов дебиторской и кредиторской задолженности .....
4. На основе результатов дебиторской или кредиторской задолженности в зависимости от того, каков высок риск погашения каждой из них .....

**Вопрос 19.** В каких целях используются показатели отчетности?

**Ответы:**

1. Для подведения итогов деятельности организации за соответствующий отчетный период .....
2. При осуществлении реорганизационных процедур организации (слияния, выделения и пр.) .....
3. Для подведения итогов деятельности организации за соответ-

ствующий отчетный период и использования ее данных в процессе разграничения прав собственности при реорганизационных процедурах .....

4. Для анализа финансового состояния организации за определенный период и использования его результатов для последующего принятия обоснованных управленческих решений .....

*Вопрос 20.* Зависит ли группировка средств по видам и размещению от особенностей уставной деятельности организации?

*Ответы:*

1. Да, при условии, что организация не относится к субъектам малого предпринимательства .....
2. Да, в любом случае .....
3. Да, при условии, что организация является коммерческой ...
4. Нет, не зависит .....

Правильность выбранных ответов сопоставьте с ответами на с. 596.

## Принципы оценки активов и обязательств

---

---

### 3.1. Принципы оценки внеоборотных активов

Принципы оценки активов и обязательств являются едиными для всех коммерческих и некоммерческих организаций, с учетом их организационно-правовой формы собственности.

В бухгалтерском учете вопросы оценки имущества и обязательств организации имеют ключевое значение, поскольку от этого зависит ее финансовое положение на соответствующем сегменте предпринимательской деятельности.

В связи с этим организация в приказе по учетной политике должна утвердить методы оценки соответствующих активов и обязательств, в том числе выраженных в иностранной валюте.

При оценке статей бухгалтерской отчетности она должна обеспечить соблюдение определенных допущений и требований, перечень которых предусмотрен Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98.

Правила оценки отдельных наименований активов и обязательств устанавливаются Министерством финансов РФ в разрабатываемых им соответствующих положениях по бухгалтерскому учету.

Оценка есть способ перевода учетных объектов из натурального или трудового измерителей в стоимостной (денежный). Тем самым становится возможным приводить разнородные активы организации исходя из их технико-экономической характеристики.

ки к единому измерителю. Причем, исходя из условий и целей реализации конкретных задач на соответствующих этапах осуществления уставной деятельности, становится возможным оценивать те или иные активы, экономические события, как составляющие хозяйственных процессов, в различной оценке.

В литературе некоторыми авторами (26) оценка рассматривается с трех точек зрения:

- по предмету;
- по ее методу;
- по функции в информационном отражении хозяйственных процессов.

Рассмотрим их.

По предмету выделяются оценки по:

- измеряемому объекту (индивидуальные и агрегатные, т. е. комплексные);
- отношению субъекта измерения к оценкам (исторические, т. е. первоначальные и калькуляционные). Калькуляционные оценки применяются исходя из действующих способов исчисления соответствующих активов в зависимости от целей управления;
- отношению критериев исчисления к субъекту оценки (объективные и субъективные);
- временной принадлежности (оценки, применяемые в прошлом, настоящем и будущем, по отношению к моменту исчисления);
- видам измерителя (номинальные и фиксированные). Предусматривается разграничение оценок на количественные, качественные и дифференцированные по разновидностям одного измерителя. Последнее касается стоимостного измерителя, поскольку только с его помощью становится возможным соизмерять оценку соответствующих объектов по разным периодам времени. Отсюда номинальная оценка характеризует объект в разрезе разных периодов времени (прошлого, настоящего и будущего).

Фиксированная же оценка используется при исчислении восстановительной стоимости, т. е. в современных условиях воспроизводства конкретного наименования актива;

— типам расчетов (затратные, подходные и условные).

Затратные методы оценки определяют затраты по формированию стоимости актива.

Подходные рассматривают стоимость как потенциальный доход, ожидаемый от использования того или иного вида актива.

Условные же виды оценок применяются в тех случаях, когда нельзя применить иные методы оценок.

Имущество экономического субъекта независимо от его организационно-правовой формы собственности состоит из внеоборотных и оборотных активов.

Внеоборотные активы — это часть имущества организации в материальной и нематериальной («неосязаемой») форме со сроком пользования свыше 12 месяцев с даты их принятия к учету.

Перечень внеоборотных активов состоит из:

- основных средств;
- нематериальных активов;
- затрат в незавершенном строительстве;
- финансовых вложений долгосрочного характера;
- отложенных налоговых активов;
- доходных вложений в материальные ценности;
- прочих внеоборотных активов.

Внеоборотные активы в свою очередь состоят из:

- материальных внеоборотных активов;
- нематериальных внеоборотных активов.

Материальные внеоборотные активы в свою очередь подразделяются на недвижимое и движимое имущество.

Недвижимое имущество — это земельные участки, объекты природопользования, здания и сооружения. Приня-

тие их к учету обусловлено полезностью конкретного объекта, т. е. способностью приносить экономическую выгоду. Это наиболее дорогостоящая часть внеоборотных активов, поскольку оценка большей части данных активов исчисляется экспертным путем, в основе которого лежит прежде всего установление полезности конкретного объекта. Степень же полезности устанавливается под влиянием спроса и предложения.

Движимое имущество, т. е. перемещаемое имущество, в виде транспортных средств, оборудования и т. п.

В нематериальной («неосязаемой») форме внеоборотные активы могут иметь место в бухгалтерском учете как в виде прав владения на объекты недвижимости, т. е. права собственности, так и в виде фирменных знаков (торговой марки), патентов, деловой репутации (цены фирмы — «гудвилл»), расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

Способы оценки внеоборотных активов, в частности основных средств, исходя из требований российского стандарта ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) 16 «Основные средства» различны.

Согласно ПБУ 6/01 (п. 7) основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости. Под нею признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, кроме налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (за исключением случаев, предусмотренных действующим законодательством).

Не включаются в фактические затраты на приобретение объектов, относящихся к основным средствам, общехозяйственные и иные аналогичные расходы, если они непосредственно не имеют отношения к операциям по приобретению, сооружению или изготовлению конкретного объекта.

Под первоначальной стоимостью объекта, признаваемого в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями

(участниками) организации (если иное не предусмотрено действующим законодательством).

Согласно же действующему законодательству указанное выше правило подлежит корректировке. Содержание ее предусматривает, что если сумма вклада учредителем в общество с ограниченной ответственностью (ООО) превышает 200 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ), а для производственных кооперативов — 250 МРОТ, то оценка вклада должна осуществляться независимым оценщиком.

Если организация получает внеоборотные активы по договору дарения (безвозмездно), то их первоначальной стоимостью признается текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Когда объект принят к учету в порядке товарообменной операции, то его первоначальной стоимостью считается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость их устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация исчисляет стоимость аналогичных ценностей или объектов, относящихся к основным средствам.

Особо следует отметить, что стоимость объекта, принятого к учету, в дальнейшем не подлежит изменению (кроме ситуаций, особо оговоренных действующими нормативными актами). К таким ситуациям отнесены:

- достройка;
- дооборудование;
- реконструкция;
- частичная ликвидация;
- переоценка объектов.

Коммерческие организации могут не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) производить переоценку групп однородных объектов по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально под-

твержденным рыночным ценам. В дальнейшем такая процедура является обязательной.

По МСФО 16 «Основные средства» (п. 15) объект основных средств, если он признается в качестве актива, должен быть оценен по фактической стоимости. Составляющими ее являются покупная цена, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, а также любые прямые затраты по приведению такого актива в рабочее состояние для использования по назначению.

Примерами прямых затрат являются:

- затраты на подготовку площадки;
- первичные затраты на доставку и разгрузку;
- затраты на установку;
- стоимость профессиональных услуг (работа архитекторов и пр.).

Причем принятие к учету объекта в качестве основных средств допускается и тогда, когда это не связано непосредственно с извлечением экономической выгоды от его использования, но такая цель может быть достигнута от использования других активов, принадлежащих данной организации.

В зарубежной литературе (27) нет понятия «первоначальная стоимость». Синонимом ее признается текущая стоимость (*current costs*), которая рассматривается как текущая продажная рыночная цена имеющегося или аналогичного актива. Однако к учету она может быть принята только в том случае, если определена по котировкам рынка, где компания приобретает соответствующий актив.

Отсюда напрашиваются следующие выводы:

- при соблюдении указанного выше ограничения оценка внеоборотного актива по текущей стоимости не может быть принята к учету в ситуации, когда соответствующий объект изготовлен по устаревшей технологии;
- поскольку текущая стоимость внеоборотного актива в основном формируется под влиянием спроса и предло-

жения, то изменение текущих издержек товаропроизводителя (если это не связано с улучшением технической характеристики изготавливаемого объекта) зачастую будет отрицательно сказываться на его финансовых результатах.

Экспертная оценка — разновидность текущей стоимости принимаемый к учету или списываемый с учета внеоборотных активов для периодического целевого использования.

Независимый подход к ее определителю — отличительный признак экспертной оценки, поскольку она рассчитывается независимым оценщиком, имеющим соответствующий квалификационный аттестат и лицензию на осуществление данного вида деятельности.

Справедливая стоимость применяется в странах с развитой рыночной экономикой и предусматривает перечень разумных прошлых расходов плюс стоимость воспроизводства конкретных внеоборотных активов в современных условиях. Исходя из такой сущности справедливой стоимости, ее следует рассматривать как комбинированную составляющую текущей (рыночной) стоимости и стоимости, исчисленной экспертным путем.

Текущая (рыночная) стоимость отдельными авторами (4) рассматривается как «расчетная величина, равная денежной сумме, за которую предполагается переход имущества из рук в руки на дату оценки в результате коммерческой сделки между добровольным покупателем и добровольным продавцом после адекватного маркетинга. При этом предполагается, что каждая из сторон действовала компетентно, расчетливо и без принуждения».

Как видно, данное определение достаточно всесторонне раскрывает содержание рыночной стоимости, ее составляющие, условия рынка, его участников, мотивы их сделки и т. п.

Оценка основных средств устанавливается с учетом того, на какой стадии эксплуатируется соответствующий объект и каковы в этой связи позиции организации. Исходя из такого обобщения, рассматривается оценка данного актива по стоимости:

— восстановительной;

- амортизационной;
- остаточной;
- ликвидационной.

**Восстановительная стоимость** означает обновленную стоимость объекта, ранее принятого к учету по первоначальной стоимости, исходя из современных условий его воспроизводства и ориентированного на эксплуатацию данного объекта в будущем.

Организация вправе ежегодно (на начало отчетного года) производить переоценку объектов, учитываемых в составе основных средств. Исходными данными в процессе проведения указанной процедуры являются расчетные показатели, в основе которых — индексы цен (инфляции) на дату приобретения и дату расчета восстановительной стоимости конкретных объектов, а в ситуации прямого пересчета первоначальной стоимости этих объектов — документально подтвержденные рыночные цены.

**Амортизационная стоимость** предполагает погашенную стоимость соответствующего объекта начиная с даты его эксплуатации на определенный период.

Амортизационная стоимость исчисляется расчетным путем в виде исключения из первоначальной (восстановительной) стоимости объекта его остаточной стоимости.

**Остаточная стоимость** означает непогашенную стоимость объекта на определенную дату. Она состоит из двух частей:

- части первоначальной (восстановительной) стоимости, которая еще будет перенесена на издержки производства конкретных видов продукции (работ, услуг) в оставшееся время эксплуатации данного объекта;
- ликвидационной стоимости.

**Ликвидационная стоимость** означает величину полезных отходов, которые будут оприходованы после физического износа объекта (запасные части, металлолом, строительные материалы и пр.) в оценке по рыночным ценам.

- В составе нематериальных активов учитываются:
- интеллектуальная собственность;
  - отложенные (организационные) расходы;
  - деловая репутация (имидж фирмы).

На законодательном уровне вопросы оценки нематериальных активов решены в самом общем виде и предусматривают следующие методы их оценки:

- приобретенных за плату — по покупной (первоначальной) стоимости;
- полученных безвозмездно — в оценке по рыночной стоимости, т. е. как в оценке других внеоборотных активов в подобной ситуации;
- произведенных самой организацией — по фактической себестоимости изготовления;
- принятых в качестве вклада в уставный капитал — по стоимости, согласованной учредителями (если иное не предусмотрено действующим законодательством). В данном случае действует то же ограничение, что применяется по отношению к основным средствам по данной операции;
- полученных в порядке бартерных сделок — в оценке по стоимости обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском балансе. Стоимость передаваемого имущества в виде нематериальных активов исчисляется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. Если данный принцип нельзя реализовать, то он применяется в ситуации на активы, полученные организацией. В таком случае величина их стоимости определяется исходя из цен, по которым в указанных выше обстоятельствах обычно она исчисляет стоимость аналогичных видов приобретаемых активов.

В условной оценке, принятой организацией, с отнесением

ее на финансовые результаты, отражаются в учете те нематериальные активы, по которым амортизационные отчисления начисляются путем уменьшения их первоначальной стоимости до полного погашения (до прекращения срока действия патента, свидетельства, других охранных документов).

Из рассмотренных методов оценок нематериальных активов следует один общий вывод, а именно: определяющим методом оценки данного вида активов является первоначальная стоимость на дату их принятия к учету. Последняя исчисляется без учета налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных действующим законодательством).

Затраты в незавершенном строительстве есть незавершенные капитальные вложения, и поэтому принимаются к учету в оценке фактических затрат для застройщика. Последние признаются договорной стоимостью застройщика, которая может рассчитываться:

- на основе стоимости (цены), исчисляемой в соответствии с проектом (твердая цена), с учетом согласованных оговорок в договоре на строительство;
- на условиях возмещения фактической стоимости объекта строительства в сумме принятых от подрядчика затрат, оцененных в текущих ценах и предполагаемой сумме прибыли подрядчика, предварительно оговоренной сторонами в договоре на строительство (открытая цена).

Финансовые вложения признаются в учете, если единовременно они отвечают следующим условиям:

- есть документы, обоснованно подтверждающие право собственности организации на эти активы, а следовательно, и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из данного права;
- есть вероятность в будущем получения экономической выгоды от их использования в форме процентов, дивидендов, увеличения текущей рыночной стоимости и т. п.,

независимо от того, что к организации на момент принятия таких финансовых вложений переходят неизбежные по таким операциям риски (риск неплатежеспособности должника, падения курса акций и пр.).

Состав финансовых вложений включает:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых обозначены дата и стоимость погашения. Такие условия указываются в отношении облигаций и векселей;
- вклады в уставные (складочные) капиталы других компаний, независимо от их организационно-правовой формы собственности;
- предоставленные другим фирмам займы, депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
- другие финансовые вложения (вклады организации — товарища по договору простого товарищества и т. п.).

Финансовые вложения ставятся на учет в оценке, исчисленной в сумме фактических затрат для инвестора, т. е. по первоначальной стоимости (без включения НДС и иных возмещаемых налогов).

Следовательно, для финансовых вложений действует то же правило оценки, что и для других внеоборотных активов по таким видам операций, как внесение в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации с оговорками согласно действующему законодательству, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, и т. п.

Если нельзя оценить, например, ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но используемые ею, то они принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Услуги (консультационные, информационные), оказанные инвестору в связи с принятием им решения о приобретении финансовых вложений, но когда в дальнейшем оно не реализуется, не включаются в первоначальную стоимость соответствующих финансовых вложений. Такие затраты, как операционные расходы, подлежат отнесению на финансовые результаты коммерческой организации или на увеличение расходов некоммерческой организации того отчетного периода.

При несущественности затрат (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) по приобретению финансовых вложений, в частности ценных бумаг, по сравнению с суммой, уплачиваемой по договору продавцу, такие затраты могут признаваться организацией в составе прочих операционных расходов того отчетного периода, в котором указанные активы были приняты к учету.

Долговые ценные бумаги, полученные организацией от учредителей в счет их вклада в уставный (складочный) капитал, признаются в учете в оценке, согласованной ее участниками в учредительном договоре.

Вложения организации в акции других организаций, котировка которых на фондовой бирже регулярно публикуется, отражаются в учете на дату их принятия в сумме фактических затрат на приобретение, а на конец отчетного года по рыночной стоимости только в том случае, если она меньше стоимости приобретения.

В оценке по рыночной стоимости принимаются к учету долговые ценные бумаги, полученные от других организаций безвозмездно, в том числе по договору дарения.

Когда организация получает долговые ценные бумаги в счет погашения должниками их обязательств, то к учету они принимаются в оценке по стоимости, устанавливаемой не более цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных видов продукции, работ или услуг.

Если на дату составления годовой бухгалтерской отчетности учетная стоимость акций, оценка которых подлежит уточне-

нию, выше их рыночной стоимости, организация создает резерв под их обесценение.

Раскрывая применяемые в учете методы оценки финансовых вложений, следует иметь в виду, что на их постановку учета в большей степени, чем по другим видам внеоборотных активов, оказывают влияние условия их обращения. В связи с этим возникает необходимость выбора последующей их оценки.

Для этих целей финансовые вложения подразделяются на две группы:

- по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- когда такая цель не может быть реализована.

Финансовые вложения, входящие в первую группу, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем ежемесячной или ежеквартальной корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Результат по такой корректировке в виде операционных доходов или расходов подлежит списанию на финансовые результаты организации.

Если же они подобной процедуре не подвергаются на отчетную дату, то в бухгалтерской отчетности такие объекты показываются по стоимости их последней оценки.

Финансовые вложения, включаемые во вторую группу, отражаются в учете и в отчетности на отчетную дату по первоначальной (исторической) стоимости. В таком случае по этим долговым ценным бумагам разницу между первоначальной и номинальной стоимостью организация может принять решение равномерно в течение всего срока их обращения относить в сумме операционных доходов или расходов на финансовые результаты.

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам составляется расчет их оценки по дисконтированной стоимости.

При выбытии финансовых вложений, по которым не опре-

деляется текущая рыночная стоимость, их стоимость исчисляется по одному из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы таких активов;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО)\*.

Если по отдельным видам финансовых вложений определяется текущая рыночная стоимость, то их стоимость на дату выбытия определяется организацией исходя из последней оценки.

По каждой группе (виду) финансовых вложений в течение отчетного года, как и по другим видам активов, применяется один способ оценки.

Балансовая стоимость облигаций на дату их погашения должна быть равна их номинальной цене.

Внеоборотные активы, приобретенные за иностранную валюту, для принятия к бухгалтерскому учету и последующего отражения в бухгалтерской отчетности подлежат пересчету в российскую валюту — рубли.

Пересчет их стоимости, выраженный в иностранной валюте, в рубли производится по курсу ЦБ РФ для этой иностранной валюты в рубли, действовавшему на дату совершения такой операции, в результате которой эти активы принимаются к бухгалтерскому учету.

В дальнейшем, по мере изменения курса иностранных валют, котируемых ЦБ РФ, пересчет стоимости внеоборотных активов в рубли не производится.

Отложенные налоговые активы принимаются к учету в оценке суммы, исчисляемой как произведение вычитаемых разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на

---

\* Подробнее эти и другие методы оценки отдельных видов активов рассматриваются в финансовом учете.

прибыль. Другими словами, данный вид внеоборотных активов показывает часть отложенного налога на прибыль на будущие отчетные периоды из-за наличия вычитаемых временных разниц в силу применения разных способов формирования доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета. Важно при этом, чтобы организация была уверена в том, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Доходные вложения в материальные ценности предусматривают вложения организации в часть активов долгосрочного пользования (здания, помещения, оборудование и т. п.) на условиях временного владения и пользования с целью извлечения дохода. Данное имущество принимается организацией к учету в оценке по первоначальной стоимости исходя из фактически понесенных ею расходов на приобретение, включая расходы по их доставке, монтажу и установке.

По окончании срока пользования указанные активы списываются на внереализационные расходы в оценке их остаточной стоимости.

В составе прочих внеоборотных активов могут учитываться расходы организации на законченные (подчеркнуто нами. — *А. В.*) научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Они на данном этапе не являются нематериальными активами и принимаются к учету в оценке фактических затрат по их завершению.

### 3.2. Принципы оценки оборотных активов

По степени ликвидности вслед за внеоборотными активами в учете признаются оборотные активы.

Состав оборотных активов включает:

- рабочий капитал;
- производственные запасы;
- затраты в незавершенном производстве;

- дебиторскую задолженность;
- краткосрочные финансовые вложения.

**Рабочий капитал** — это наиболее ликвидная часть оборотных активов. Он представлен денежными средствами и краткосрочными финансовыми вложениями.

Денежные средства организации могут быть представлены как в российской, так и в иностранной валюте. Те и другие могут находиться в кассе, на расчетных и валютных счетах. В последнем случае такие денежные средства для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности должны быть пересчитаны в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операции.

Пересчет в рубли иностранной валюты, находящейся в кассе организации, на ее счетах в банках, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах и прочих активов, должен осуществляться как на дату совершения операции в иностранной валюте, так и на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. По денежным средствам в иностранной валюте в кассе и на счетах в банках допускается производить пересчет их стоимости и по мере изменения курсов соответствующих иностранных валют, котируемых ЦБ РФ.

Перед составлением бухгалтерской отчетности пересчет иностранной валюты в рубли по указанным выше активам и обязательствам производится по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетную дату.

Краткосрочные финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат на их приобретение, т. е. по первоначальной стоимости.

Акции и другие ценные бумаги, полученные организацией по договору дарения, должны быть оприходованы в учете по их текущей рыночной стоимости.

Затраты, понесенные должником по приобретению краткосрочных финансовых вложений, например, в виде займов и кредитов, формируют:

- проценты, причитающиеся к оплате за пользование указанными средствами;
- проценты за пользование векселями и облигациями, а также разницу (дисконт) между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств или их эквивалентов при размещении векселя;
- другие затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств;
- курсовые и суммовые разницы по обязательствам в виде процентов и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, когда указанные разницы образовались с даты начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения.

Перечисленный выше перечень затрат признается в учете должника как операционные расходы, кроме ситуации, когда организация использует средства полученных займов и кредитов в качестве предоплаты соответствующих видов активов или, наконец, выдачи авансов и задатков в счет их оплаты. В таком случае расходы по обслуживанию таких займов и кредитов направляются в учете заемщика на увеличение его дебиторской задолженности с последующим отнесением их на операционные расходы.

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Состав фактической себестоимости материально-производственных запасов включает:

- договорную стоимость, оговоренную в договоре с поставщиком;
- таможенные пошлины на ввозимые из-за границы материально-производственные запасы;
- стоимость информационных и консультационных услуг

по операциям, связанным с приобретением указанных запасов;

- невозмещаемые налоги (регистрационный сбор, государственная пошлина и др.), уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям;
- транспортно-заготовительные расходы, включая начисленные проценты за банковский кредит по этим операциям до принятия материально-производственных запасов к учету;
- расходы по подработке, сортировке и другим операциям, имеющим непосредственное отношение к затратам по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они могут быть использованы по прямому назначению;
- другие расходы, в той или иной мере имеющие отношение к приобретению данного вида оборотных активов.

Приведенные выше расходы могут быть скорректированы на величину суммовых разниц до принятия материально-производственных запасов к учету, если оплата их произведена в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Если эти запасы приобретены в иностранной валюте, они оцениваются в отечественной валюте — рублях путем пересчета стоимости покупки в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Дальнейшая их переоценка по мере изменения курсов иностранных валют, а также на дату составления бухгалтерской отчетности, не производится.

Материально-производственные запасы, изготовленные самой организацией, принимаются к учету в оценке по их фактической себестоимости.

В других операциях, связанных с постановкой на учет материально-производственных запасов, действуют те же виды оценок, рассмотренные ранее по приобретению других видов активов.

Оценкой, принимаемой к учету в момент списания материально-производственных запасов (кроме товаров, отражаемых в бухгалтерском учете по продажной стоимости) на производственные и иные цели, может быть:

- себестоимость каждой единицы;
- средняя себестоимость;
- себестоимость первых по времени приобретения материально-производственных запасов (оценка по способу ФИФО)\*;
- себестоимость последних по времени приобретения указанных запасов (оценка по способу ЛИФО).

В странах с развитой рыночной экономикой применяется оценка потребляемых материально-производственных запасов по способу НИФО — следующая партия запасов на приход — первая в расход.

По каждому виду или группе материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки, а на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) — один из указанных выше способов, принятый при их выбытии.

Когда товары учитываются по продажной стоимости, разница между оценкой товаров по покупным и продажным ценам в виде скидки, накидки показывается в бухгалтерской отчетности отдельной статьей.

Товары отгруженные, а также выполненные работы и оказанные услуги отражаются в балансе по

---

\* Приведенные способы оценки материально-производственных запасов при списании их на указанные выше цели подробно излагаются в финансовом учете.

учетной (плановой, нормативной) или фактической полной себестоимости.

В такой же оценке может отражаться в балансе незавершенное производство в серийных и массовых производствах. Наряду с этим не исключается его оценка в стоимости прямых затрат, а также по стоимости материально-производственных запасов.

Аналогичные способы оценки (кроме оценки по стоимости материально-производственных запасов) могут применяться и при отражении в балансе готовой продукции.

В организациях, где имеет место индивидуальный и мелкосерийный характер производства, в бухгалтерском балансе незавершенное производство показывается по фактической себестоимости.

Таким образом, из изложенного следует вывод: незавершенное производство в бухгалтерской отчетности должно отражаться в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики в соответствии с действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Дебиторская задолженность показывается в бухгалтерской отчетности в суммах, признаваемых организацией правильными на основании данных ее текущего бухгалтерского учета. Однако такой подход не распространяется на обязательства организации с кредитными учреждениями и бюджетом. Эти обязательства для отражения их в бухгалтерском балансе должны быть предварительно урегулированы участниками.

Не погашенные обязательства покупателей признаются в учете как сомнительные долги в оценке, вытекающей из данных текущего бухгалтерского учета. Для смягчения негативных последствий, вызванных наличием таких долгов, организация вправе создавать резервы, а при их отсутствии списывать на убытки по истечении срока исковой давности — три года.

Отнесенная на убытки непогашенная в установленный срок дебиторская задолженность из-за неплатежеспособности должников должна учитываться за балансом в течение пяти лет. Та-

кой срок может быть востребован в случае улучшения финансового положения должника для погашения ранее невостребованных обязательств.

### 3.3. Принципы оценки собственного капитала

Собственный капитал коммерческой организации представлен в виде:

- уставного (складочного) капитала, уставного и паевого фонда;
- добавочного капитала;
- резервного капитала;
- нераспределенной прибыли.

Уставный (складочный) капитал принимается к учету в сумме, зарегистрированной в учредительном договоре учредителей (участников) организации.

Само название данного вида собственного капитала дает основание рассматривать его как сумму вкладов (акций, паевых взносов, долей), указанных выше учредителей, представленных юридическими и (или) физическими лицами.

Оценка вклада участника хозяйственного общества принимается к учету по соглашению между его учредителями (участниками), а в ряде случаев, строго оговоренных законодательством (см. 3.1), подлежит независимой экспертной оценке.

Для закрытых акционерных обществ (ЗАО), обществ с ограниченной ответственностью (ООО) и обществ с дополнительной ответственностью (ОДО) размер уставного капитала должен быть не менее 100 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ).

Для открытых акционерных обществ (ОАО) данный показатель не может быть менее 1000 МРОТ РФ.

В государственных и муниципальных унитарных предприятиях, в которых собственником является одно юридическое лицо — государство на федеральном уровне или его субъекты и муниципальные образования, стартовым собственным капиталом

является уставный фонд. Величина его должна быть не менее размера, определенного действующим законодательством, и оплачена полностью до даты государственной регистрации.

В производственном кооперативе собственный капитал его учредителей образуется за счет паевых взносов членов кооператива в виде паевого фонда. Уставом кооператива может быть установлено, что часть его имущества направляется на создание неделимого фонда, используемого в процессе осуществления уставной деятельности на строго определенные цели.

Добавочный капитал образуется на сумму прироста стоимости внеоборотных активов и размера положительных курсовых разниц, образовавшихся в связи с внесением вклада в иностранной валюте в уставный капитал организации. Прирост стоимости внеоборотных активов может иметь место в оценке размера эмиссионного дохода, образующегося в процессе продажи акции по цене выше их номинальной стоимости.

Резервный капитал формируется в размере части нераспределенной прибыли организации.

Сумма резервного капитала акционерного общества определяется его уставом, но не может быть менее 5% от уставного капитала. Ежегодно на формирование резервного капитала общество может направлять не менее 5% от его чистой прибыли до достижения величины, предусмотренной учредительными документами.

Наряду с резервным капиталом коммерческие организации вправе создавать другие резервы в соответствии со своими учредительными документами.

Перечень их включает:

- на предстоящую оплату производственных рабочих;
- на ремонт основных средств;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и др.

В учете они отражаются в оценке фактически произведенных отчислений исходя из предполагаемой суммы предстоящих

расходов в отчетном году на указанные выше и другие цели. Допускается не использованные в отчетном году средства резервных фондов переносить на следующий отчетный год.

Нераспределенная прибыль представляет собой чистую прибыль организации, образовавшуюся в виде разницы между оборотами по дебету и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» заключительными записями декабря по каждому отчетному году.

### 3.4. Принципы оценки заемного капитала

Заемный капитал организации представлен долгосрочными и краткосрочными обязательствами.

Как правило, долгосрочный заемный капитал представлен долгосрочными кредитами и займами со сроком погашения их более 12 месяцев с даты принятия к учету. Вместе с тем в соответствии с учетной политикой организации вправе осуществлять перевод указанной задолженности в краткосрочную в момент, когда по условиям договора займа и (или) кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней.

Краткосрочная задолженность представляет собой обязательства по полученным займам, кредитам, другим видам активов (материально-производственным запасам, работам и т. п.), срок погашения которой по условиям договора не превышает 12 месяцев.

Различают также срочную и просроченную задолженность.

**Срочная** задолженность по кредитам и займам признается в учете, когда период (срок) погашения ее по условиям договора не наступил или продлен (пролонгирован) в установленном порядке.

**Просроченная** задолженность по указанным обязательствам признается только в случае с истекшим согласно условиям договора сроком их погашения.

В строго оговоренных случаях, перечень которых определен действующим законодательством, привлечение заемных средств

может осуществляться организацией путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций.

Оценка обязательств отражается в учете в соответствии с условиями конкретного договора. Погашение их осуществляется в сумме фактически поступивших денежных средств или в стоимостной оценке других активов, предусмотренной договором.

Обязательства в сумме предоставленного займа и / или кредита, выраженного в иностранной валюте или условных денежных единицах, должником (заемщиком) принимаются к учету в рублевой оценке по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату совершения такой операции.

В ситуации, когда исполнение обязательств предусмотрено участниками договора в иностранной валюте, по которой отсутствует курс ЦБ РФ, к учету подобная задолженность принимается по курсу, определенному соглашением сторон.

Различные виды кредиторской задолженности (перед персоналом по оплате труда), по отчислениям во внебюджетные фонды (в Пенсионный фонд РФ и пр.) принимаются к бухгалтерскому учету в оценке фактической суммы обязательств, подтвержденной соответствующими расчетами и необходимыми документами.

Непогашенная кредиторская задолженность с истекшими сроками исковой давности, оформленная в соответствии с установленными требованиями по бухгалтерскому учету (подтвержденная материалами инвентаризации и пр.), списывается на финансовые результаты коммерческой организации.

Не относящиеся к отчетному периоду полученные доходы признаются в учете как доходы будущих периодов с последующим включением в состав прибыли в порядке, определенном учетной политикой организации.

В остальном полученные доходы по каждому отчетному периоду за минусом расходов и предназначенных к погашению обязательств перед бюджетом в виде налогов и иных аналогичных обязательных платежей, сумм причитающихся налоговых

санкций, потерь и расходов, относящихся к чрезвычайным обстоятельствам, образуют нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) организации.

### Вопросы для самопроверки

1. Приведите классификацию оценок.
2. Раскройте содержание принципов оценки внеоборотных активов.
3. Назовите состав финансовых вложений и применяемые к ним виды оценок.
4. Какие виды оценок применяются в отношении материально-производственных запасов?
5. Приведите состав собственного и заемного капитала организации и их оценку.

### Тесты к главе 3

Определите правильные ответы на поставленные вопросы.

*Вопрос 1.* Оценке в денежном выражении подлежат:

*Ответы:*

1. Активы организации в виде внеоборотных и оборотных .....
2. Обязательства организации и ее оборотные активы .....
3. Активы организации, обязательства и экономические события (факты хозяйственной деятельности) .....
4. Оборотные и внеоборотные активы, собственный капитал организации и экономические события, совершаемые ею в процессе осуществления уставной деятельности .....

*Вопрос 2.* С помощью оценки становится возможным осуществлять в текущем бухгалтерском учете:

*Ответы:*

1. Измерение, регистрацию и обобщение разнородных фактов экономических событий .....
2. Обобщать разнородные экономические события .....
3. Своевременно отражать в учете факты хозяйственной деятельности организации исходя из соблюдения основополагающего принципа бухгалтерского учета — непрерывности функционирования действующего предприятия .....
4. Реализацию уставных целей организации .....

**Вопрос 3.** Можно ли только с помощью оценки осуществлять действенный контроль за наличием и движением активов организации, проводить анализ эффективности их использования и принятия обоснованных управленческих решений?

**Ответы:**

1. Нет .....
2. Нет, если иное не вытекает из содержания учетной политики организации .....
3. Да, кроме случаев наличия форс-мажорных обстоятельств ....
4. Да, в любом случае .....

**Вопрос 4.** Назовите основные нормативные документы, регулирующие вопросы оценки активов организации, ее обязательств и экономических событий (фактов хозяйственной деятельности).

**Ответы:**

1. ФЗ РФ «О бухгалтерском учете» .....
2. ФЗ РФ «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», ПБУ 1/98 .....
3. ФЗ РФ «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации .....
4. ФЗ РФ «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, ФЗ РФ «Об оценочной деятельности» .....

**Вопрос 5.** Следует ли организации утверждать методы оценки соответствующих активов и обязательств, если они оговорены в действующих нормативных актах?

**Ответы:**

1. Нет, в любом случае .....
2. Да, организация должна утвердить методы оценки соответствующих активов и обязательств, в том числе выраженных в иностранной валюте, так как от этого зависит ее финансовое

- положение на соответствующем сегменте предпринимательской деятельности .....
3. Нет, кроме ситуаций, на которые организация не может повлиять (изменения в действующем законодательстве) .....
  4. Вопрос поставлен некорректно .....

*Вопрос 6. Укажите признаки классификации оценок, которые имеют место в экономической литературе.*

*Ответы:*

1. По предмету и методу оценки .....
2. По методу оценки и источнику отражения .....
3. По функции в информационном отражении хозяйственных процессов, предмету и методу оценки .....
4. Временной принадлежности, предмету, методу оценки и функции в информационном отражении хозяйственных процессов .....

*Вопрос 7. Что означает подходящий метод оценки?*

*Ответы:*

1. Потенциальный метод оценки, ожидаемый от использования соответствующего актива .....
2. Текущий метод оценки соответствующего актива на дату принятия его к учету .....
3. Метод оценки для исчисления восстановительной стоимости актива .....
4. Текущий метод или метод оценки для исчисления восстановительной стоимости (в зависимости от того, какой из них наступит раньше) .....

*Вопрос 8. По какой стоимости основные средства принимаются к учету в соответствии с требованиями ПБУ 6/01 «Учет основных средств»?*

*Ответы:*

1. По остаточной стоимости .....
2. По восстановительной стоимости .....
3. По остаточной или восстановительной стоимости (в зависимости от того, на каком этапе эксплуатации конкретный объект принимается к учету) .....
4. По первоначальной стоимости .....

**Вопрос 9.** Включаются ли в фактические затраты по приобретению объектов, относящихся к основным средствам, общехозяйственные и иные аналогичные расходы для определения их первоначальной стоимости?

**Ответы:**

1. Да, в любом случае .....
2. Да, если имеют непосредственное отношение к операциям по их приобретению .....
3. Да, кроме операций, связанных с постановкой на учет объекта недвижимости .....
4. Нет, в любом случае .....

**Вопрос 10.** При наличии какого условия оценка вклада учредителем в общество с ограниченной ответственностью должна быть произведена независимым оценщиком?

**Ответы:**

1. Сумма вклада превышает 200 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ) .....
2. Сумма вклада превышает 100 МРОТ .....
3. Сумма вклада превышает 150 МРОТ .....
4. Сумма вклада превышает 250 МРОТ и его учредители (участники) являются взаимозависимыми лицами .....

**Вопрос 11.** Что означает экспертная оценка?

**Ответы:**

1. Справедливая стоимость соответствующего объекта учета, подтвержденная необходимыми документами .....
2. Амортизационная стоимость, которая должна быть погашена по истечении срока полезного использования, подтвержденная независимым оценщиком .....
3. Разновидность текущей (рыночной) стоимости принимаемого к учету или списываемого с учета внеоборотного актива для периодического целевого использования, подтвержденная независимым оценщиком .....
4. Ликвидационная стоимость списываемого объекта в составе внеоборотных активов, подтвержденная в установленном порядке независимым оценщиком .....

**Вопрос 12.** Применяется в бухгалтерском учете условная оценка соответствующих активов?

**Ответы:**

1. Нет, кроме некоторых объектов в составе основных средств (хозяйственный инвентарь и пр.) .....
2. Нет, в любом случае .....
3. Да, на отдельные объекты в составе нематериальных активов (патенты, свидетельства, другие охранные документы до прекращения их срока действия), по которым амортизационные отчисления начисляются путем уменьшения их первоначальной стоимости .....
4. Да, условная оценка применяется в отношении отдельных объектов в составе основных средств и нематериальных активов, если она четко оговорена в приказе учетной политики организации .....

**Вопрос 13.** В какой оценке принимаются к учету финансовые вложения?

**Ответы:**

1. В экспертной оценке, подтвержденной независимым оценщиком .....
2. В оценке, исчисленной в сумме фактических затрат для инвестора, т. е. по первоначальной стоимости .....
3. В оценке по справедливой стоимости .....
4. В оценке по справедливой стоимости и (или) в экспертной оценке (в зависимости от вида финансовых вложений) .....

**Вопрос 14.** Какие способы оценки могут использоваться организацией при выбытии финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость?

**Ответы:**

1. По первоначальной стоимости каждой единицы таких активов .....
2. По средней первоначальной стоимости .....
3. По первоначальной стоимости каждой единицы таких активов и (или) средней их первоначальной стоимости .....
4. По первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО) или одним из способов, приведенных в п. 1, 2 .....

**Вопрос 15.** В какой оценке принимаются к учету краткосрочные финансовые вложения?

**Ответы:**

1. В сумме фактических затрат на приобретение, т. е. по первоначальной стоимости .....
2. В экспертной оценке .....
3. По амортизационной стоимости .....
4. В экспертной оценке, но не ниже их номинальной стоимости ..

**Вопрос 16.** В какой оценке могут быть списаны материально-производственные запасы (кроме товаров, отражаемых в бухгалтерском учете по продажной стоимости) на производственные и иные цели?

**Ответы:**

1. По себестоимости каждой единицы или себестоимости последних по времени приобретенных запасов (оценка по способу ЛИФО) .....
2. По себестоимости каждой единицы или себестоимости первых по времени покупок (оценка по способу ФИФО) .....
3. По одному из указанных ниже способов:
  - себестоимости каждой единицы;
  - средней себестоимости;
  - ФИФО;
  - ЛИФО .....
4. По способу НИФО (следующая партия запасов на приход — первая в расход) или одному из способов, приведенных в п. 3 .....

**Вопрос 17.** В какой оценке могут отражаться в балансе товары отгруженные, выполненные работы, оказанные услуги?

**Ответы:**

1. По фактической себестоимости .....
2. По учетной (плановой или нормативной) .....
3. По фактической себестоимости или в экспертной оценке .....
4. По учетной (плановой или нормативной) или фактической себестоимости .....

**Вопрос 18.** В какой оценке отражается в бухгалтерской отчетности дебиторская задолженность?

**Ответы:**

1. В суммах, признаваемых организацией правильными, на основании данных ее текущего бухгалтерского учета .....
2. В суммах, предварительно урегулированных между участниками обязательств .....
3. В суммах, признаваемых организацией правильными, на основании данных ее текущего бухгалтерского учета или в суммах, предварительно урегулированных между участниками обязательств .....
4. В суммах, согласованных участниками обязательств, но не свыше размера 100 МРОТ; на сумму, указанную более чем 100 МРОТ, — экспертным путем с участием независимого оценщика .....

**Вопрос 19.** Собственный капитал организации представлен в виде:

**Ответы:**

1. Уставного (складочного) капитала, уставного и паевого фондов, резервного капитала, нераспределенной прибыли .....
2. Добавочного капитала, уставного (складочного) капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли, уставного и паевого фондов .....
3. Уставного (складочного) капитала, нераспределенной прибыли, оценочных резервов .....
4. Оценочных резервов, уставного (складочного) капитала, нераспределенной прибыли, добавочного капитала .....

**Вопрос 20.** В какой оценке принимаются к учету должником (заемщиком) обязательства в сумме предоставленного займа и/или кредита, выраженного в иностранной валюте, по которой отсутствует курс ЦБ РФ?

**Ответы:**

1. Такая операция не может иметь место (кроме случаев, оговоренных действующим законодательством) .....
2. Такая операция не может иметь место (кроме одной ситуации, когда участники по данному обязательству являются взаимозависимыми лицами) .....
3. Такая операция не может иметь место в любом случае .....
4. К учету подобная операция принимается по курсу, определенному соглашением сторон .....

# Бухгалтерский баланс

---

---

## 4.1. Сущность и строение бухгалтерского баланса

В экономике, как и в других сферах человеческой деятельности, общепринятым является постоянное стремление к соответствию между потребностями и возможностями их удовлетворения. Такова диалектика общественного развития. Например, объем производства должен быть увязан с объемом заготовления производственных запасов; использование последних — с наличием рабочей силы, обеспечением средствами труда. Выпуск продукции следует соотносить с потребностями рынка. В свою очередь степень удовлетворенности рынка напрямую зависит от платежеспособности потребителей.

Такая взаимосвязь предполагает сбалансированность. Применение ее в теории и практике воспроизводства совокупного общественного продукта определяет содержание балансового метода. Баланс (франц. *balance* — весы) — система показателей, сгруппированных в виде двусторонней таблицы в сводную ведомость, отображающую наличие хозяйственных средств и источников их формирования в денежной оценке на определенную дату. В основе своей термин «баланс» латинского происхождения. Буквально: *bis* — дважды, *lanx* — чаша весов. Как символ равновесия весы изображены на гербе Международного союза бухгалтеров.

В зависимости от стадии развития того или иного экономического субъекта и целевого назначения различают разные виды бухгалтерских балансов: вступительный, текущий, зак-

лючительный (годовой), разделительный, передаточный, сводный (консолидированный), ликвидационный.

Балансирующим показателем во вступительном балансе выступает уставный капитал, поскольку на этом этапе нет другого источника поступления из-за отсутствия хозяйственной деятельности.

При составлении заключительного баланса таким показателем выступает финансовый результат (прибыль или убыток) организации.

Для всех других видов бухгалтерского баланса балансирующим показателем могут выступать как уставный капитал организации, так и финансовый результат ее деятельности.

Приведенный перечень бухгалтерских балансов по сути своей соответствует жизненному циклу юридического лица. На этом пути трансформация в организационной структуре данного лица происходит главным образом под воздействием его финансового состояния и места в соответствующем сегменте рынка товаров, работ и услуг.

Следует особо выделить понятие самостоятельного баланса. Его ведут субъекты, наделенные правами юридического лица. При отсутствии таких прав составляется отдельный баланс. Такой подход распространяется на структурные подразделения экономического субъекта (цехи, филиалы, участки жилищно-коммунального хозяйства и пр.).

В балансе хозяйственные средства представлены, с одной стороны, по их видам, составу и функциональной роли в процессе воспроизводства совокупного общественного продукта, а с другой — по источникам их формирования и целевому назначению. Состояние хозяйственных средств и их источников показывается на определенный момент, как правило, на первое число отчетного периода в стоимостном выражении. Принимая во внимание, что их группировка и обобщение в балансе приводится и на начало года, а с учетом современных требований — также и за предыдущий отчетный период, можно утверждать, что состояние показателей дано не только в статике, но и в динамике. Это значительно расширяет границы познания сущности бухгалтерского баланса, его места в определении финансо-

вой устойчивости экономического субъекта на рынке товаров, работ и услуг.

Сущность бухгалтерского баланса проявляется в его назначении.

С одной стороны, он является частью метода бухгалтерского учета, о чем сказано ранее.

С другой стороны, бухгалтерский баланс — одна из форм периодической и годовой отчетности.

Среди других слагаемых метода бухгалтерского учета двойное назначение характерно только для бухгалтерского баланса.

В этой двойственности не только суть закона единства противоположностей, но и основа для оценки финансового положения фирмы. С целью большей доступности понимания экономической сущности объектов, отражаемых в составе отдельных статей, в балансе дана их группировка. Потенциальные инвесторы и кредиторы изучают и оценивают содержание и отношения между отдельными группами и подгруппами актива и пассива баланса, их взаимосвязь.

Двусторонняя таблица баланса в графическом изображении показывает на левой стороне состояние имущества в последовательности, соответствующей функциональной роли его составляющих исходя из степени ликвидности и характера участия хозяйственных средств в процессе воспроизводства общественного продукта. Это актив баланса. Актив (лат. *activus* — деятельный, действительный) раскрывает состав имущества, как оно действует, чем представлены его составные части. Источники данного имущества отражены в правой стороне баланса — пассиве. Пассив (лат. *passivus* — страдательный, недеятельный) показывает собственный капитал, а также совокупность долгов и обязательств экономического субъекта. Другими словами, в пассиве приведены те инвесторы, которые имеют право собственности на то имущество, состав которого раскрывается в активе баланса. Экономически однородный вид имущества в активе или источников его формирования в пассиве принято называть статьей баланса. Каждая базовая (обобщающая) статья приведена в балансе по соответствующей строке, которая имеет свой код (шифр). Так, в активе такими статьями являются «Нематериальные активы» (код стро-

ки 110), «Основные средства» (код строки 120), «Денежные средства» (код строки 260) и др.

В пассиве это статьи: «Уставный капитал» (код строки 410), «Добавочный капитал» (код строки 420), «Займы и кредиты» (код строки 610) и т. п.

Экономически однородные по своему содержанию статьи объединены в группы с последующим приведением их составляющих. Например, статья «Запасы» (код строки 210) объединяет большой перечень статей, которые однозначно признаются в учете в составе указанных оборотных средств. В свою очередь в составе некоторых из них представлены отдельные экономически однородные наименования материально-производственных запасов. Так, статья «Готовая продукция и товары для перепродажи» объединяет остатки по счетам: 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Суммы, представленные по соответствующим статьям или в составе отдельных групп, как это указано выше, формируют итоги в разрезе отдельных разделов баланса. Такая методика построения бухгалтерского баланса упорядочивает структуру и расширяет возможности его в процессе проведения экономического анализа.

В интересах сближения отечественной практики с требованиями международных бухгалтерских стандартов, в последнее время бухгалтерский баланс стали составлять не в первоначальной (исторической) оценке (баланс-брутто), а в реальной оценке на дату составления баланса, «очищенном» от регулирующих статей (баланс-нетто). Такой подход распространяется как на имущество длительного пользования, так и на состав оборотных средств. Поэтому в балансе отсутствуют такие статьи, как «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов», «Торговая наценка» и некоторые другие.

Сокращенная форма бухгалтерского баланса приведена в табл. 4.1. Содержание его полностью соответствует содержанию баланса, приведенного в Международном стандарте 1 финансовой отчетности (МСФО1) «Представление финансовой отчетности».

Баланс фирмы «Луч» на 1 \_\_\_\_\_ 200\_\_ г., руб.

Актив	На начало года	На конец отчетного периода	Пассив	На начало года	На конец отчетного периода
1. Нематериальные активы	76000	87000	1. Уставный капитал	270000	270000
2. Основные средства	190000	210000	2. Добавочный капитал	15000	18000
3. Сырье, материалы и другие аналогичные ценности	24500	29300	3. Резервный капитал	65700	69000
4. Затраты в незавершенном производстве	76000	98000	4. Отложенные налоговые обязательства	24100	28400
5. Расходы будущих периодов	7300	15100	5. Нераспределенная прибыль отчетного года	x	49500
6. Прочие запасы и затраты	19500	23400	6. Займы и кредиты	37800	42500
7. Товары отгруженные	78100	64000	7. Поставщики и подрядчики	22300	51300
8. Прочие дебиторы	18800	21500	8. Задолженность перед бюджетом	38100	29800
9. Денежные средства	29800	61700	9. Задолженность перед персоналом организации	18500	19100
			10. Доходы будущих периодов	28500	32400
<b>Баланс</b>	<b>520000</b>	<b>610000</b>	<b>Баланс</b>	<b>520000</b>	<b>610000</b>

Как видно, итог по активу баланса на начало года и конец отчетного периода равен, соответственно, итогу его пассива. Это равенство, как уже указывалось, определяет сущность баланса: в нем отражается имущество экономического субъекта в двух плос-

костях, а именно в левой стороне — активе баланса — по видам, составу и размещению, а в правой — пассиве — по источникам формирования данного имущества.

Далее. В активе имущество приведено с учетом степени ликвидности. Наименее ликвидные статьи («Нематериальные активы», «Основные средства») размещены в начале, а легко реализуемые активы («Касса», «Расчетные счета») — в конце баланса.

Во многих странах с развитой рыночной экономикой содержание бухгалтерского баланса строится по степени замедления ликвидности, т. е. в начале показываются легко реализуемые виды имущества, рассматриваемые как рабочий капитал фирмы, а в конце баланса — наименее ликвидные активы.

Такое построение баланса ориентировано на степень ее ликвидности исходя из возможности платить по всем долгам. В любом случае имущество предприятия — актив (А) — должно соответствовать его обязательствам (П) и собственному капиталу (К):  $A = П + К$ .

Разложение правой стороны баланса на две составляющие в указанной последовательности имеет глубокий экономический смысл. В случае ликвидации экономического субъекта ввиду несостоятельности (банкротства) действующее законодательство в первую очередь предусматривает удовлетворение обязательств кредиторов (П) в строго установленной очередности. Причем требования кредиторов каждой очереди подлежат удовлетворению только после полного погашения обязательств перед кредиторами предыдущей очереди. В то же время инвесторы на вложенный капитал (К) получают только ту часть, которая остается после платежей по обязательствам. Статьи баланса в зависимости от их экономической сущности распределены на пять разделов.

Актив баланса включает два раздела, представленные по экономической однородности с точки зрения ликвидности имущества следующими основными группами.

*Первый раздел «Внеоборотные активы»* содержит информацию о нематериальных активах, движимом и недвижимом имуществе, представленном в составе основных средств, а также доходных вложений в материальные ценности (передачи в лизинг, по договору проката), финансовых вложений на период более 12 месяцев и т. п. Это долгосрочные активы организации.

Нематериальные активы, в том числе организационные расходы, патенты, товарные знаки (знаки обслуживания), иные, аналогичные перечисленным, права и активы, т. е. не имеющие физической субстанции, но обладающие стоимостью, основанной на соответствующих исключительных правах их собственника, в настоящее время не получили еще большого признания. Вместе с тем в странах с развитой рыночной экономикой считается вполне нормальным, когда в фирме в составе имущества на долю нематериальных активов приходится не менее 30% уставного капитала

Основные средства — преобладающая группа в составе имущества промышленного предприятия среди других групп, представленных в первом разделе актива баланса. Это также долгосрочные активы (земельные участки и объекты природопользования, здания, сооружения, машины и оборудование), используемые в процессе хозяйственной деятельности.

Незавершенное строительство включает оборудование к установке, вложения во внеоборотные активы и авансы, выданные подрядчикам.

Наконец, организации, осуществляющие финансовые вложения в виде инвестиций в дочерние и зависимые общества, в другие организации, предоставление займов другим организациям на срок более 12 месяцев, заполняют группу статей «Финансовые вложения».

Та часть внеоборотных активов, которая не нашла отражения в составе соответствующих статей, показывается по статье «Прочие внеоборотные активы».

*Второй раздел «Оборотные активы»* представляет три блока наиболее ликвидных активов. Это мобильные средства организации, так как в короткое время могут быть обращены в наиболее ликвидную их часть — денежные средства. Здесь представлены средства как непосредственно используемые внутри организации (производственные запасы и затраты в незавершенном производстве), обязательства внутри и за ее пределами (дебиторская задолженность), краткосрочные финансовые вложения, т. е. предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев: собственные акции, выкупленные у акционеров и т. п.), так и денежные средства.

Таким образом в данном разделе актива баланса представлены текущие активы организации, более ликвидные по своему жизненному циклу виды имущества и дебиторской задолженности. Ликвидность рассматривается по степени мобильности преобразования отдельных видов активов в рабочий денежный капитал. Правая сторона баланса (пассив) раскрывает содержание собственного капитала и обязательств как долгосрочного, так и краткосрочного характера.

Собственный капитал отражен в *третьем разделе* пассива «*Капитал и резервы*».

Определяющим в данном разделе является уставный (складочный) капитал, характерный для тех экономических субъектов, где отсутствует один собственник (акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью и др.). В государственных и муниципальных унитарных (фр. *unitaire* — единый, стремящийся к единству, объединению) предприятиях эта часть имущества представлена уставным фондом.

Изменение в виде увеличения или уменьшения уставного (складочного) капитала допускается по результатам рассмотрения итогов деятельности организации за предыдущий год. После чего вносятся соответствующие изменения в учредительные документы.

В составе статьи «Добавочный капитал» отражаются в первую очередь суммы прироста стоимости внеоборотных активов, прежде всего основных средств, затрат в незавершенном строительстве и пр., выявляемые по результатам их переоценки, эмиссионного дохода акционерных обществ, т. е. суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций общества (за минусом расходов по их продаже), а также средства целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств.

Статья «Резервный капитал» формирует источники в виде резервных фондов, создание которых предусматривается законодательством или учредительными документами предприятия.

В данном разделе приводятся также суммы нераспределенной прибыли, т. е. прибыли, оставшейся в распоряжении организации после отражения обязательств перед бюджетом.

При наличии убытка, полученного в отчетном периоде, в данном разделе показывается его размер со знаком «минус» (-).

Заемный капитал, исходя из сроков заимствования организацией, содержится в *четвертом разделе* бухгалтерского баланса «Долгосрочные обязательства» и в *пятом разделе* «Краткосрочные обязательства».

В четвертом разделе раскрывается содержание долгосрочных кредитов банков и долгосрочных займов. Другие наименования обязательств со сроком погашения более 12 месяцев после отчетной даты приведены по статье «Прочие долгосрочные пассивы» (арендные обязательства арендатора по долгосрочной аренде и т. п.).

В пятом разделе баланса отражаются заемные средства в виде ссуд банков и займов со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты и другие виды кредиторской задолженности, т. е. краткосрочные обязательства:

- перед поставщиками и подрядчиками;
- перед государственным и внебюджетными фондами;
- задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;
- перед персоналом организации;
- перед прочими кредиторами и т. п.

Обособленное место в данном разделе занимают источники собственных средств, не вошедшие в предыдущие разделы баланса.

Они показываются в разделе статей «Доходы будущих периодов», «Резервы предстоящих расходов и платежей» и др.

Такова принципиальная схема и содержание бухгалтерского баланса. Она действительна и в том случае, когда какая-либо организация выделяется своим специфическим видом деятельности. Например, для торгового предприятия характерными статьями являются статьи «Товары». В сельскохозяйственном предприятии в составе оборотных активов характерной будет представленная статья «Животные на выращивании и откорме» и т. д.

В том случае, когда соответствующая статья согласно положению по бухгалтерскому учету подлежит раскрытию, но на отчетную дату по ней нет цифровых показателей, против нее ставится прочерк.

Таким образом, бухгалтерский баланс, составленный с учетом изложенных требований, должен раскрывать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

Для реализации данной задачи в бухгалтерском балансе следует отразить условные факты хозяйственной деятельности. Например, не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства независимо от того, в каком качестве выступает в них организация, истца или ответчика. Главное, что величина этих разбирательств является существенной и, следовательно, может оказать соответствующее влияние на оценку пользователям бухгалтерского баланса финансового положения, движения денежных средств или результатов деятельности организации на отчетную дату.

## 4.2. Классификация бухгалтерских балансов

В экономике имеют место различные виды балансов.

В процессе исчисления валового внутреннего продукта, оценки экономической стабильности народного хозяйства, обеспеченности его различного рода ресурсами и т. п. органами статистики составляются межотраслевые балансы, балансы материальных ресурсов, трудовых ресурсов, денежных доходов и расходов населения и пр.

В бухгалтерском учете также применяются различные виды бухгалтерских балансов.

Сущность бухгалтерского баланса наиболее полно раскрывается, если четко придерживаться одного из основных принципов хозяйствования: реализация конкретной цели диктует выбор и построение соответствующей модели баланса.

В ее основу может быть положена классификация бухгалтерского баланса по следующим признакам (схема 4.1).

*По источникам составления различают бухгалтерские балансы:*

- книжные;
- генеральные;
- инвентарные.



*Книжные* балансы составляются по данным текущего бухгалтерского учета на основании остатков по счетам Главной книги.

В том случае, когда они подтверждаются материалами инвентаризации, такие балансы рассматриваются как *генеральные*.

*Инвентарные* балансы составляются по данным инвентарей (описей) отдельных активов и источников их формирования (например, вступительный баланс, подтвержденный учредительными документами юридического лица).

По *формам собственности* выделяются:

- балансы государственных (унитарных) предприятий;
- балансы муниципальных образований;
- балансы предприятий частной собственности;
- балансы смешанных форм собственности (акционерные, хозяйственного товарищества и пр.);
- балансы общественных организаций.

По *наполняемости*, т. е. степени обобщения, балансы классифицируются на:

- единичные;
- сводные.

*Единичные* балансы представлены информацией, раскрывающей финансовое положение одной организации или ее структурных подразделений.

*Сводные* (обобщенные, консолидированные) балансы объединяют активы и пассивы материнской и ее дочерних компаний. Эта группа взаимозависимых юридических лиц, называемых еще «аффилированными лицами». При составлении таких балансов используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей активов и обязательств, доходов и расходов данной группы. Данные головной организации и дочерних обществ объединяются путем построчного суммирования соответствующих данных с последующим исключением промежуточных результатов.

По *времени составления* в теории имеет место расширительное толкование бухгалтерских балансов. Одни [11] рассматривают данный признак классификации бухгалтерских балансов как основополагающий, выделяя 6 их разновидностей:

- вступительные (организационные);
- текущие (начальные или входящие, промежуточные и заключительные или исходящие);

- санируемые, т. е. представленные предприятиями, находящимися на пороге банкротства (несостоятельности погашения своих обязательств);
- ликвидационные (начальные, промежуточные, заключительные);
- разделительные;
- объединительные (фузионные).

Другие [26] вкладывают в содержание классификации бухгалтерских балансов по времени составления провизорные, перспективные и директивные балансы, подчеркивая идентичность своих взглядов с другими авторами на содержательную часть классификации балансов по данному признаку.

Представляется, что если исходить из временного фактора по каждому отчетному периоду, то балансы можно подразделять на начальные, текущие и годовые (заключительные).

Начальные балансы составляются в начале отчетного года.

Текущие балансы составляются за отчетный период т. е. период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность (за исключением на начало и конец финансового года).

Годовые (заключительные) балансы составляются организацией на конец финансового года.

Если же принцип классификации бухгалтерских балансов по времени составления рассматривать не по каждому отчетному периоду, а в более широком аспекте, а именно исходя из жизненного цикла функционирования организации, то при таком подходе целесообразно выделить следующие виды бухгалтерских балансов:

- предварительные (провизорные);
- текущие;
- на стадии завершения жизненного цикла организации.

*Предварительные (провизорные)* бухгалтерские балансы составляются заранее, до окончания соответствующего отчетного периода (квартала, полугодия, 9 месяцев, года), с целью оценки финансовой устойчивости фирмы на основе прогнозируемых экономических событий, которые могут иметь место в конце конкретного отчетного периода. Такие виды бухгалтерских балансов в основном используются в управленческом учете.

*Текущие* бухгалтерские балансы организация составляет в

течение каждого отчетного периода исходя из соблюдения одного из базовых принципов бухгалтерского учета — непрерывности функционирования действующего предприятия.

*По стадии завершения жизненного цикла организации* выделяются:

- санируемые балансы;
- ликвидационные балансы.

*Санируемые балансы* организации составляют тогда, когда есть явные признаки того, что их финансовое положение не позволяет им осуществлять свою уставную деятельность, поскольку последняя в силу указанных выше обстоятельств не может обеспечить соблюдение приведенного выше основополагающего принципа бухгалтерского учета.

*Ликвидационные балансы* раскрывают финансовое положение организации, находящейся в стадии ликвидации (банкротства).

*По степени правомочия* бухгалтерские балансы рассматриваются как:

- юридические;
- отдельные.

*Юридические* бухгалтерские балансы составляются юридическими лицами. Их статус регулируется ст. 48 ГК РФ, согласно которой (п. 1) юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

*Отдельные* бухгалтерские балансы составляют отдельные структурные подразделения организации (участки, цехи, производства и пр.), не наделенные статусом юридического лица.

Связь между юридическими и отдельными бухгалтерскими балансами осуществляется через системы счетов внутренних расчетов.

*По периодичности предоставления* выделяются:

- вступительные балансы;
- периодические балансы;
- заключительные балансы.

Вступительные балансы напрямую связаны с приобретением организацией статуса юридического лица, т. е. после ее государственной регистрации.

Периодические балансы составляются по каждому отчетному периоду (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев).

Заключительные балансы представляются по окончании отчетного года. Одновременно они являются вступительными на начало следующего отчетного года, подчеркивая тем самым один из основополагающих принципов бухгалтерского учета — принцип непрерывности функционирующего предприятия.

По видам *реорганизационных процедур* бухгалтерские балансы ориентированы на жизненный цикл конкретной организации, статус которого раскрывается в ст. 57 ГК РФ и включает в себя слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование.

Юридическое лицо признается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

В форме присоединения организация приобретает статус нового юридического лица и считается реорганизованным с момента внесения в единый Государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

Исходя из *реорганизационных процедур* юридического лица, различают следующие виды бухгалтерских балансов:

- вступительный;
- разделительный;
- объединительный;
- ликвидационный.

*Вступительный баланс* представляет собой совокупность определенных активов и источников их образования, которыми располагает организация в начале осуществления своей уставной деятельности на дату ее регистрации. Такой баланс составляет впервые созданная организация на месте ранее функционирующей в результате реорганизационных процедур.

*Разделительный баланс* включает имущество организации, образованной в результате реорганизационных процедур ранее функционирующего предприятия по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного

на то учредительными документами или по решению суда. Итогом этих процедур является появление нескольких новых организаций на базе ранее действовавшей организации.

В том случае, когда передаются отдельные структурные подразделения одной организации другой организации, активы и пассивы их находят отражение в *передаточном балансе*.

*Объединительный баланс* состоит из имущества нескольких организаций, объединенных в результате реорганизации путем их слияния. Согласно абзацу 2 п. 4 ст. 57 ГК РФ в случае реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с даты внесения в единый государственный реестр записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

*Ликвидационный баланс*, как уже отмечалось, состоит из имущества организации-банкрота, не способной погасить свои обязательства на определенную дату.

В зависимости от степени ухудшения ее финансового положения, дающего основание рассматривать организацию в стадии банкротства, составляются ликвидационные балансы в виде:

- вступительного ликвидационного баланса;
- промежуточных ликвидационных балансов;
- заключительного ликвидационного баланса.

Каждый из них составляется в оценке по цене возможной продажи имущества.

По *форме построения* различают бухгалтерские балансы:

- односторонние (вертикальные);
- двусторонние (линейные, горизонтальные).

Односторонние бухгалтерские балансы построены по вертикальному признаку: вначале приводятся разделы и статьи актива баланса, а под ним — разделы и статьи пассива баланса.

Двусторонние бухгалтерские балансы представлены по горизонтальному признаку. На одной линии, показываются статьи и разделы актива баланса, а на этой же линии, на противоположной стороне отражаются разделы и статьи пассива баланса.

Такое строение баланса усиливает аналитический подход к оценке финансовой устойчивости организации.

По *степени очистки* бухгалтерские балансы бывают:

- балансы-брутто;
- балансы-нетто.

В основу построения таких балансов положен один из определяющих принципов бухгалтерского учета — момент стоимости. Принято отражать в балансе активы длительного пользования по первоначальной (исторической) оценке. Если некоторые из них, например, основные средства были переоценены в отчетном году, то они должны отражаться в балансе в современной оценке их воспроизводства, т. е. по восстановительной стоимости.

Наличие в балансе контрарных статей искусственно завышает его валюту. Такой баланс рассматривается как баланс-брутто.

При отсутствии таких статей соответствующие активы указываются в балансе в реальной оценке. Это «очищенный» баланс, баланс-нетто.

Итак, балансы-брутто подготавливаются и представляются в первоначальной (исторической) оценке отдельных активов. Поэтому в баланс вводятся регулирующие статьи, позволяющие оценить реальную (остаточную) стоимость таких активов на определенную отчетную дату.

Различают контрарно-дополнительные регулирующие статьи и контрарно-регулирующие статьи.

Контрарно-дополнительные регулирующие статьи дополняют те статьи, которые регулируют. Речь идет прежде всего о статьях, уточняющих оценку производственных запасов, когда они учитываются в текущем учете по твердым учетным ценам, в то время как в балансе они должны быть отражены по фактической себестоимости.

Контрарно-регулирующие статьи размещаются в противоположной стороне баланса по отношению к тем основным статьям, которые они регулируют. Перечень таких регулирующих статей ограничен: амортизация основных средств, амортизация нематериальных активов и некоторые другие. Они позволяют скорректировать на отчетную дату величину соответствующих основных статей: основные средства, нематериальные активы организации и пр.

В настоящее время балансы-брутто в отечественной практике не применяются, используются балансы-нетто, т. е. без регулирующих статей.

По видам экономической деятельности предусмотрены следующие виды бухгалтерских балансов:

- уставные;
- неуставные.

Уставные бухгалтерские балансы раскрывают финансовое положение организации по основной деятельности, содержание которой определено в ее уставе.

В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (ОКВЭД) уставная деятельность предприятий подразделяется на добывающие, обрабатывающие и предоставляющие услуги.

Неуставные бухгалтерские балансы представляют информацию по прочим (неуставным) видам деятельности соответствующего юридического лица (балансы обслуживающих производств — социальная сфера и пр.).

По отраслям народного хозяйства:

- промышленные;
- балансы транспортных организаций и т. п.

Согласно ОКВЭД промышленность делится на такие составляющие, как добыча полезных ископаемых, обрабатывающее производство, производство и распределение электроэнергии, газа и воды.

Параллельно в течение двух лет — 2003—2004 гг. — будет применяться и общесоюзный классификатор отраслей народного хозяйства (ОКОНХ), включающий 24 отрасли.

По способу составления бухгалтерские балансы подразделяются на:

- оборотные (оборотнo-сальдовые);
- простой формы;
- шахматной формы.

Оборотные (оборотнo-сальдовые) балансы используются в целях текущего контроля за полнотой проведенных хозяйственных операций.

Форма оборотнo-сальдового баланса представлена на с. 129.

Простая форма бухгалтерского баланса является типовой и утверждается Министерством финансов РФ. В сокращенном виде она представлена в табл. 4.2.

## Бухгалтерский баланс на \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

Актив	Код строки	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода	Пассив	Код строки	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
I. Внеоборотные активы Нематериальные активы Основные средства и т. д. Итого по разделу I				III. Капитал и резервы Уставный капитал Нераспределенная прибыль отчетного года и т. д. Итого по разделу III			
II. Оборотные активы Запасы Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям и т. д.				IV. Долгосрочные обязательства Займы и кредиты Прочие долгосрочные обязательства и т. д. Итого по разделу IV			
Итого по разделу II				V. Краткосрочные обязательства Кредиторская задолженность Доходы будущих периодов и т. д. Итого по разделу V			
Баланс				Баланс			

Строение бухгалтерского баланса по простой форме дает основание рассматривать его как сальдовый баланс. В таком виде он четко соответствует своему назначению, а именно: раскрыть состав конкретных наименований имущества, которым обладает организация, в денежной оценке, а также источники его формирования на определенную дату.

Шахматный баланс включает в себя все признаки (свойства)

оборотно-сальдового баланса. Основное же преимущество проявляется в следующем:

- усиливается контроль за фактами экономических событий, поскольку они обобщаются по однородным хозяйственным операциям;
- однородные хозяйственные операции представлены в балансе с двух позиций: со стороны дебетуемого и со стороны кредитуемого счета;
- сокращается количество счетных записей, поскольку сумма по взаимосвязанным (корреспондирующим) счетам записывается за один прием при сохранении принципа двойной записи: на пересечении и дебетуемого, и кредитуемого счета;
- возрастает наглядность в использовании отдельных активов и источников их формирования, так как строение такого баланса не только раскрывает более глубокое понимание сущности совершаемых хозяйственных процессов, но и отражает обобщенные их показатели.

На с. 129—130 приведена сокращенная форма шахматного оборотного баланса (табл. 4.3).

Рассмотренная классификация бухгалтерских балансов раскрывает познавательные и содержательные аспекты финансово-хозяйственной деятельности организаций с различной организационно-правовой формой собственности за разные отчетные периоды.

Современные требования, предъявляемые к строению баланса, расширяют и углубляют статическую и динамическую функции, присущие бухгалтерскому балансу.

Подтверждением этому могут быть, например, Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации (приказ Министерства финансов РФ от 28.06.2000 г. № 60н).

Согласно п. 8 указанных рекомендаций, организация может принимать решение в представляемой бухгалтерской отчетности о раскрытии по каждому числовому показателю информацию более чем за два года (три и более) (выделено автором).

В условиях формирования управленческого учета в организации, проведении анализа ее финансовой устойчивости, отмеченные отличительные признаки классификации бухгалтерского баланса приобретают особо важное значение.

## Шахматный оборотный баланс ООО «Заря» на 1 июня 2004 г.

Дебет счетов	Актив на 1.05.2004 г.		Расчетные счета													Актив на 1.06.2004 г.	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15		16
Кредит счетов																	
Пассив на 01.12.2003г.		313 000															
Основные средства	53 000																53 000
Нематериальные активы						27 000											27 000
Материалы	14 000											12 000					12 000
Вложения во внеоборотные активы	27 000																
Основное производство	31 000				8 000					32 000	12 000						83 000
Касса	2 000								48 000								3500
Расчетные счета	186 000						1 500									21 000	22 500
Итого оборотов по Дебету счетов													181 000	37 000			
Итого оборотов по Кредитам и займам																	

Окончание табл. 4.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Расчеты с персоналом по оплате труда							45 000							45 000	
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению								18 000	2000					20 000	
Расчеты с поставщиками и подрядчиками								28 000						28 000	
Уставный капитал														—	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам								5000						5000	
Итого оборотов по кредиту счетов		—	—	8000	27 000	—	46 500	99 000	34 000	12 000	12 000	—	21 000	259 500	
Пассив на 01.06.2004г.									14 000	2 000	44 000	181 000	53 000		294 000

### 4.3. Влияние хозяйственных операций на валюту баланса\*

В процессе осуществления уставной деятельности в организации постоянно происходят экономические события. Одни из них могут иметь место ежедневно (отпуск материалов в производство); другие — значительно реже (платежи в бюджет и т. п.)

Независимо от частоты совершения все такие события рассматриваются как хозяйственные операции.

Хозяйственные операции оказывают постоянное влияние на валюту баланса. Это влияние ведет к изменению как величины статей актива, так и статей пассива, или тех и других одновременно. При всем своем многообразии перечень изменений, происходящих под влиянием хозяйственных операций, сводится к четырем типам изменений относительно валюты баланса.

Рассмотрим на примере, как изменяется баланс после каждой хозяйственной операции. Обозначим сумму, затрачиваемую хозяйственной операцией по каждому типу изменений символом “Σх<sub>о</sub>”.

Пусть имеет место следующий упрощенный бухгалтерский баланс (табл. 4.4):

Таблица 4.4

Актив	Сумма (руб.)	Пассив	Сумма (руб.)
Нематериальные активы	53000	Уставный капитал	166500
Материалы	20000	Поставщики и подрядчики	12000
		Кредиторская задолженность:	
Денежные средства	171500	по оплате труда	21000
		перед бюджетом	45000
<b>Баланс</b>	<b>244500</b>	<b>Баланс</b>	<b>244500</b>

\* В бухгалтерском учете под валютой баланса понимается стоимость активов, находящихся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации. В ее балансе валюта представлена итоговым показателем актива и, соответственно, — пассива.

**Первая операция.** По чеку № 061324 от 07.03.04 г. из банка получены и оприходованы в кассу наличные деньги на выплату заработной платы 30 тыс. руб. Затрагиваются две статьи актива баланса, ибо речь идет об имуществе. После этой операции в кассе станет денежных средств на 30 тыс. руб. больше. Естественно, на расчетном счете в банке станет меньше денежных средств на эту сумму. Поэтому валюта баланса не изменится, тем более что пассив его не затрагивался в данной операции. По существу по данной операции нет расхода денежных средств, поскольку нет уменьшения экономической выгоды организации как результата выбытия активов и/или возникновения обязательства, приводящего к уменьшению ее капитала. Эта ситуация будет иметь место на следующем этапе — в момент выплаты заработной платы. Наглядно это видно из схемы баланса после того, как операция получит в нем свое отражение (табл. 4.5).

Таблица 4.5

<b>Актив</b>	<b>Сумма (руб.)</b>	<b>Пассив</b>	<b>Сумма (руб.)</b>
Нематериальные активы	53000	Уставный капитал	166500
Материалы	20000	Поставщики и подрядчики	12000
		Кредиторская задолженность:	
Денежные средства (171500 ± 30000)	171500	по оплате труда	21000
		перед бюджетом	45000
<b>Баланс</b>	<b>244500</b>	<b>Баланс</b>	<b>244500</b>

Данный тип изменений будет представлен следующим уравнением:

$$A + \Sigma x_{o1} - \Sigma x_{o1} = \Pi.$$

**Вторая операция.** Удержан за март 2004 г. налог на доходы физических лиц из заработной платы персонала фирмы в сумме 12 тыс. 500 руб. Обе статьи баланса, которые будут затронуты в

данной операции, пассивные, поскольку речь идет об обязательствах, связанных с формированием заемного капитала. Перед персоналом фирмы эти обязательства уменьшаются на сумму удержанного налога на доходы физических лиц, а перед бюджетом возникают, поскольку они еще не погашены. В том и другом случае речь идет о кредиторской задолженности. Следовательно, речь идет о перераспределении обязательств организации между отдельными ее контрагентами в форме заемного капитала. Валюта баланса при этом не изменяется (табл. 4.6).

Таблица 4.6

Актив	Сумма (руб.)	Пассив	Сумма (руб.)
Нематериальные активы	53000	Уставный капитал	166500
Материалы	20000	Поставщики и подрядчики	12000
		Кредиторская задолженность:	
Касса	31500	по оплате труда (21000 – 12500)	8500
Расчетные счета	140000	перед бюджетом (45000 + 12500)	57500
<b>Баланс</b>	<b>244500</b>	<b>Баланс</b>	<b>244500</b>

В этом случае второй тип изменений может быть оформлен уравнением

$$A = П - \Sigma x_{o_2} + \Sigma x_{o_1}$$

**Третья операция.** По счету-фактуре № 5 от 10 марта 2004 г. получены от поставщика — завода «Квант» — материалы на 10 тыс. руб.

Операция затрагивает две взаимосвязанные статьи баланса: материалы как вид хозяйственных средств, а также поставщиков и подрядчиков как заемный капитал, т. е. источник формирования указанного имущества. После отражения в учете этой операции наличие данного имущества возрастает. Поскольку оно показывается в активе, то на сумму 10 тыс. руб. увеличивается валюта баланса. На эту же сумму увеличивается размер обязательств

фирмы перед поставщиком, так как счет еще не оплачен. Эти обязательства показываются в пассиве баланса (табл. 4.7).

Таблица 4.7

Актив	Сумма (руб.)	Пассив	Сумма (руб.)
Нематериальные активы	53000	Уставный капитал	166500
Материалы (20000 + 10000)	30000	Поставщики и подрядчики (12000 + 10000)	22000
		Кредиторская задолженность	
Денежные средства	171500	по оплате труда	8500
		перед бюджетом	57500
<b>Баланс</b>	<b>254500</b>	<b>Баланс</b>	<b>254500</b>

Налицо одностороннее увеличение конкретного вида активов без одновременного встречного погашения кредиторской задолженности перед поставщиком. Поэтому по данной операции четко просматривается увеличение экономической выгоды организации, признаваемое как ее доходы.

Данная операция связывает активно-пассивное изменение состояния статей баланса, которое ведет к увеличению валюты баланса.

Третий тип изменений фактов экономических событий в балансе, как видно, получил следующий вид:

$$A + \Sigma \chi_{o_3} = \Pi + \Sigma \chi_{o_3}.$$

**Четвертая операция.** Согласно платежному поручению № 15 от 07.03.2004 г. и выписке банка, перечислена в бюджет сумма ранее удержанного налога с персонала фирмы 12 тыс. 500 руб.

В результате четвертой операции ранее числившаяся кредиторская задолженность перед бюджетом уменьшается. Уменьшится также и сумма средств на расчетном счете фирмы. Это пассивно-активное изменение. Оно повлечет уменьшение как по статье пассива, так и актива баланса (табл. 4.8).

Актив	Сумма (руб.)	Пассив	Сумма (руб.)
Нематериальные активы	53000	Уставный капитал	166500
Материалы	30000	Поставщики и подрядчики	22000
		Кредиторская задолженность:	
Денежные средства (171500 – 12500)	159000	по оплате труда	8500
		перед бюджетом (57500 – 12500)	45000
<b>Баланс</b>	<b>242000</b>	<b>Баланс</b>	<b>242000</b>

Содержание четвертого типа изменений будет оформлено в виде следующего уравнения:

$$A - \Sigma x_{o4} = П - \Sigma x_{o4}.$$

Итак, рассмотренные четыре типа изменений относительно валюты баланса включают:

Первый тип (активное) — итог баланса не изменяется.

Второй тип (пассивное) — итог баланса не изменяется.

Третий тип (активно-пассивное) — итог баланса увеличивается.

Четвертый тип (пассивно-активное) — итог баланса уменьшается.

Общий вывод: каждая хозяйственная операция обязательно затрагивает две статьи баланса, что объясняется двойственностью окружающего нас материального мира, в основе которого единство противоположностей в тесной их связи и взаимообусловленности.

Поскольку в балансе представлена одна и та же совокупность имущества экономического субъекта в разных аспектах исходя из его наличия (актив) и источников формирования (пассив), постольку валюта баланса после любой из приведенных

выше четырех типов хозяйственных операций остается сбалансированной по сумме между его активом и пассивом.

Общая схема четырех типов изменений применительно к бухгалтерскому балансу следующая (схема 4.2):

Схема 4.2

Хозяйственные средства экономического субъекта		Источники образования хозяйственных средств экономического субъекта	
Актив		Пассив	
Увеличение	Уменьшение	Уменьшение	Увеличение
I тип ← →			
		II тип ← →	
← →		III тип ← →	
	IV тип ← →		

Вместе с тем данная сбалансированность по сумме между активом и пассивом в зависимости от типа операции проявляется по-разному. Так, если операции затрагивают только виды хозяйственных средств (первый тип) или источники их (второй тип), то каждая из операций в этих объектах вызывает противоположные изменения. Валюта баланса после таких ситуаций остается без изменения. Это дает основание сделать вывод о том, что при раздельном движении совокупности учитываемых однородных объектов как в части активов, так и пассивов принцип их сохранения не нарушается. Одинаковые изменения в балансе происходят лишь в операциях, затрагивающих противоположные объекты учёта. В такой ситуации происходит увеличение валюты баланса (третий тип) либо ее уменьшение (четвертый тип), т. е. обеспечивается принцип соответствия.

Увеличение актива по одной статье может вести к изменению в сторону уменьшения по другой статье актива. В то же время данное увеличение ведет к увеличению соответствующего

обязательства или собственного капитала, представленных в пассиве баланса.

Уменьшение какой-либо статьи актива баланса ведет к увеличению другой статьи актива или уменьшению наличия соответствующей статьи пассива в части собственного и заемного капитала.

Отсюда можно сделать вывод о том, что после каждой хозяйственной операции в балансе затрагиваются как минимум две статьи при обязательном условии соблюдения равенства между активом и пассивом баланса.

#### 4.4. Бухгалтерский баланс как источник информации о финансовой устойчивости фирмы

Бухгалтерский баланс является богатым источником информации, на базе которого раскрывается финансово-хозяйственная деятельность экономического субъекта.

Не зря поэтому среди форм бухгалтерской отчетности бухгалтерский баланс значится на первом месте. Для понимания содержащейся в нем информации важно иметь представление не только о структуре бухгалтерского баланса, но и знать основные логические и специфические взаимосвязи между отдельными показателями.

Не менее существенное значение в понимании содержания бухгалтерского баланса имеет последовательность его чтения, а также неперемное знание отдельных ограничений, присущих только бухгалтерскому балансу.

Современное содержание актива и пассива ориентировано на представление информации ее пользователям, прежде всего внешним пользователям. Отсюда высокая степень аналитичности статей, раскрывающих состояние дебиторской и кредиторской задолженности, формирование собственного капитала и отдельных видов резервов, образованных за счет текущих издержек или прибыли предприятия.

Внутренние взаимосвязи, свойственные балансу, имеют ме-

сто независимо от степени удовлетворения потребности пользователей в информации и сводятся к следующему:

1. Сумма всех разделов актива баланса должна обязательно быть равна сумме итогов всех разделов пассива, что связано с сущностью самого баланса.

2. Размер собственного капитала (третий раздел пассива) превышает величину внеоборотных активов (первый раздел актива). Такой вывод не требует доказательств, поскольку принято считать, что основная деятельность субъекта невозможна без наличия оборотных активов. Поэтому состав собственного капитала всегда предполагает формирование недвижимого и движимого имущества. Весь вопрос лишь в том, что отраслевые особенности оказывают различное влияние на соотношение указанных частей имущества.

Разница, исчисленная по указанной методике, представляет собой наличие собственных оборотных средств. Сумма этих средств и долговременных заемных источников формирования запасов и затрат представляет собой итог капитала и резервов (третий раздел пассива баланса), а также долгосрочных кредитов и заемных средств (четвертый раздел пассива баланса) за вычетом внеоборотных активов (первый раздел актива баланса).

Наконец, общая величина основных источников формирования запасов и затрат равна значению предыдущего показателя, увеличенного на сумму краткосрочных кредитов и заемных средств без просроченных ссуд (пятый раздел пассива баланса).

Исчисленным таким путем трем показателям наличия источников формирования запасов и затрат соответствуют три показателя обеспеченности запасов (равенство, излишек «+», недостаток «-»). С помощью этих показателей становится возможным классифицировать финансовые ситуации организации по степени их устойчивости: абсолютной, нормальной, неустойчивой и кризисной.

3. Исходя из предположения, что внеоборотные активы в основном приобретаются за счет собственных источников, их величина (первый раздел актива баланса), при нормальных усло-

виях функционирования организации, должна быть больше суммы заемных средств (пятый раздел пассива баланса). В странах с рыночной экономикой принято считать, что нормальным признается соотношение между собственным и заемным капиталом в пропорции 60 : 40.

4. Строеие баланса демонстрирует высокую степень аналитичности. Это позволяет установить взаимосвязь между отдельными его статьями по активу и пассиву, а следовательно, и источники покрытия отдельных видов имущества. Например, источниками покрытия долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений являются нераспределенная прибыль организации, ее оценочные резервы.

Как видим, самый общий обзор содержания бухгалтерского баланса, при определенных его ограничениях (статичность, принцип реальности оценки и т. п.), предоставляет большую информацию ее пользователям, прежде всего в части финансовой устойчивости собственника.

### **Вопросы для самопроверки**

1. *Что такое бухгалтерский баланс и какова его сущность?*
2. *Раскройте строеие бухгалтерского баланса.*
3. *Какие показатели можно исчислить по данным бухгалтерского баланса?*
4. *Как проявляется зависимость содержания баланса от отраслевой принадлежности собственника?*
5. *Назовите типы изменений в балансе под влиянием хозяйственных операций.*

### **Тесты к главе 4**

Определите правильные ответы на поставленные вопросы.

*Вопрос 1.* Какой бухгалтерский баланс составляется по итогам года?

*Ответы:*

1. Сводный .....

2. Текущий .....
3. Заключительный .....
4. Разделительный .....

**Вопрос 2.** Назовите цель составления вступительного баланса.

**Ответы:**

1. Подтвердить имущество ликвидированной организации .....
2. Это первый баланс организации на дату ее регистрации .....
3. Подтвердить имущество организации на начало отчетного периода .....
4. Для планирования хозяйственной деятельности предприятия .....

**Вопрос 3.** Как называется баланс, в котором нет регулирующих статей?

**Ответы:**

1. Ликвидационный баланс .....
2. Баланс «Нетто» .....
3. Разделительный баланс .....
4. Баланс «Брутто» .....

**Вопрос 4.** Как должны быть представлены в бухгалтерском балансе активы и обязательства организации?

**Ответы:**

1. Исходя из срока обращения .....
2. Отражать отраслевую принадлежность организации .....
3. Учитывать организационно-правовую форму собственности.
4. Исходя из их места и роли в формировании совокупного общественного продукта. ....

**Вопрос 5.** Чем регулируются правила оценки отдельных статей бухгалтерского баланса?

**Ответы:**

1. Приказом по учетной политике организации .....
2. Указаниями Министерства по налогам и сборам .....
3. Соответствующими положениями по бухгалтерскому учету, разработанными Министерством финансов РФ .....
4. ФЗ РФ «О бухгалтерском учете». ....

**Вопрос 6.** В какой оценке отражаются в бухгалтерском балансе основные средства?

**Ответы:**

1. По остаточной стоимости .....
2. По первоначальной стоимости .....
3. По восстановительной стоимости .....
4. По остаточной стоимости (за исключением объектов основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется) .....

**Вопрос 7.** Сколько разделов включает бухгалтерский баланс?

**Ответы:**

1. Четыре .....
2. Пять .....
3. Шесть .....
4. Количество разделов определяет сама организация исходя из своей организационно-правовой формы собственности .....

**Вопрос 8.** В каком разделе баланса приведены наиболее ликвидные активы организации?

**Ответы:**

1. В первом разделе актива баланса .....
2. В первом разделе пассива баланса .....
3. Во втором разделе актива баланса .....
4. В третьем разделе пассива баланса. ....

**Вопрос 9.** В каком разделе баланса организации с открытой (рыночной) экономикой приведены наиболее ликвидные активы?

**Ответы:**

1. В первом разделе актива баланса .....
2. В первом разделе пассива баланса .....
3. Во втором разделе актива баланса .....
4. Этот вопрос организация решает самостоятельно в соответствии с приказом по учетной политике. ....

**Вопрос 10.** Кем утверждается форма бухгалтерского баланса?

**Ответы:**

1. Приказом Министерства финансов РФ .....
2. Приказом Министерства по налогам и сборам РФ .....
3. Постановлением Госкомстата РФ .....
4. Постановлением Правительства РФ. ....

**Вопрос 11.** Как подразделяются в бухгалтерском балансе финансовые вложения?

**Ответы:**

1. Долгосрочные и краткосрочные .....
2. Долгосрочные, если доход по ним превышает 12 месяцев ...
3. Приносящие доход в пределах планируемого срока финансово-хозяйственной деятельности организации .....
4. Краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты. ....

**Вопрос 12.** К какому типу относительно баланса относится хозяйственная операция: «Удержан аванс по командировке из зарплаты работника»?

**Ответы:**

1. К первому .....
2. Ко второму .....
3. К третьему .....
4. К четвертому .....

**Вопрос 13.** К какому типу относительно баланса относится хозяйственная операция: «Выплачена заработная плата персоналу фирмы»?

**Ответы:**

1. К первому .....
2. Ко второму .....
3. К третьему .....
4. К четвертому .....

**Вопрос 14.** К какому признаку классификации относятся книжные балансы?

**Ответы:**

1. По источникам составления .....
2. По способу составления .....
3. По степени очистки .....
4. По наполняемости .....

**Вопрос 15.** Какие бывают балансы по степени очистки?

**Ответы:**

1. Генеральные .....
2. Единичные .....

3. Сводные .....
4. Брутто и нетто .....

**Вопрос 16.** По времени составления бухгалтерские балансы бывают...

**Ответы:**

1. Вступительные, текущие, saniруемые, ликвидационные, разделительные, объединительные .....
2. Вступительные, промежуточные, заключительные .....
3. Промежуточные и заключительные .....
4. Текущие, saniруемые, объединительные (фузионные) .....

**Вопрос 17.** Какие могут быть бухгалтерские балансы исходя из организационных процедур?

**Ответы:**

1. Вступительные, генеральные, ликвидационные .....
2. Инвентарные и разделительные .....
3. Вступительные, разделительные, объединительные, ликвидационные .....
4. Вступительные и разделительные .....

**Вопрос 18.** Чем вызвано равенство актива и пассива баланса?

**Ответы:**

1. Сущностью двойной записи .....
2. В балансе приведены активы организации, с одной стороны, по их видам, а с другой — по источникам их формирования.
3. Соблюдением одного из определяющих принципов бухгалтерского учета — наличием денежного измерителя .....
4. Как актив, так и пассив баланса формируется на основе моментных показателей, рассчитанных на определенную дату.

**Вопрос 19.** Укажите тип изменений относительно бухгалтерского баланса по следующей хозяйственной операции:

*Дебет счета 10 «Материалы»*

*Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*

**Ответы:**

1. Первый .....
2. Второй .....
3. Третий .....
4. Четвертый .....

**Вопрос 20.** К какому типу относительно бухгалтерского баланса следует отнести хозяйственную операцию: «Списаны с расчетного счета денежные средства в оплату обязательств перед бюджетом по налогу на прибыль»?

**Ответы:**

1. К первому .....
2. Ко второму .....
3. К третьему .....
4. К четвертому .....

**Правильность выбранных ответов сопоставьте с ответами на с. 596.**

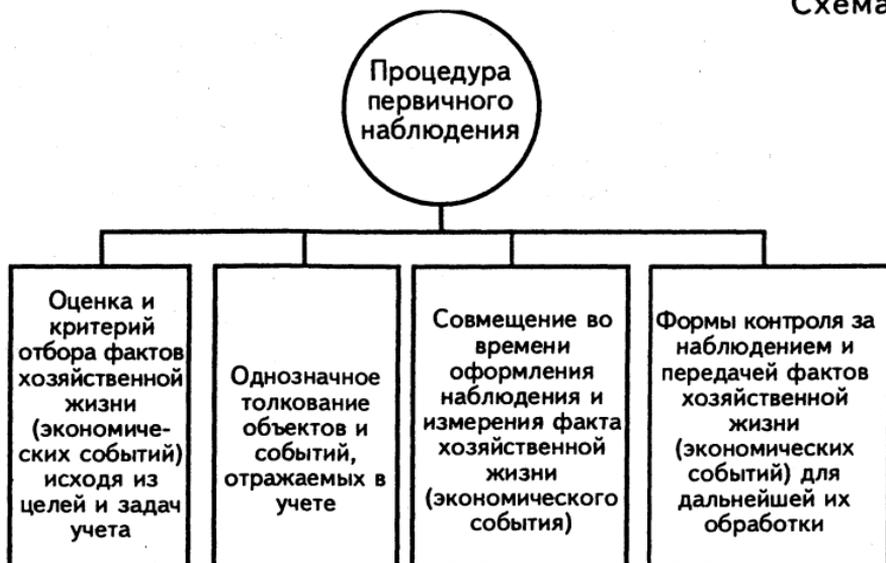
# Первичное наблюдение — основа информационной системы бухгалтерского учета

## 5.1. Документы как источник первичной информации

Первичное наблюдение — первое, начальное звено в цепочке функционирования хозяйственного учета. От того, как оно будет выполнено, зависят полнота и достоверность учетной информации, которую ее пользователям подготовит бухгалтерия. Поэтому содержанию и подготовке первичного наблюдения уделяется большое внимание.

Процедура первичного наблюдения может быть схематически представлена следующим образом (схема 5.1):

Схема 5.1



По результатам первичного наблюдения составляется документ.

Среди отличительных признаков бухгалтерского учета наиболее существенным является его документальность. Только ему присуще сплошное и документальное оформление совершаемых хозяйственных операций.

Документ является основанием и подтверждением учетных записей. Все хозяйственные операции оформляются документами. Они служат первичными учетными документами (ПУД). На их основании ведется бухгалтерский учет. Без документа нет бухгалтерской записи.

Первичный учетный документ должен составляться в момент совершения экономического события. Если на данном этапе указанная процедура не представляется возможным, то такое условие должно быть исполнено сразу же после окончания такого события.

Первичные учетные документы являются основой для составления сводных учетных документов.

*Документация* — оформление экономического события (хозяйственной операции) документом. В широком понимании бухгалтерская документация представляет собой первичные бухгалтерские документы, учетные регистры и бухгалтерскую отчетность.

*Документ* (лат. documentum — поучительный пример, свидетельство, доказательство) — письменное свидетельство с заполнением необходимых реквизитов, придающих ему доказательную юридическую силу. Именно документ — основа информационной системы предприятия. Его значение не только не снизилось в связи с широкой автоматизацией учетно-вычислительных работ в последнее время, но еще более возросло. Современная информационная система — это сложный аппаратно-программный комплекс, у истоков которого находится первичный учетный документ, отражающий бизнес-процессы экономического субъекта. По некоторым зарубежным оценкам, через две недели простоя информационных систем у 75% компаний потеря функционирования становится критической или полной. Утеря баз данных у 80% компаний приводит к их банкротству. По-

этому роль документов важна в процессе оперативного управления хозяйственной деятельностью, осуществления контрольно-аналитических функций. С их помощью проводится оценка уровня мастерства управляющих, формирование финансовых результатов организации.

Становится возможным дать правовое обоснование фактов хозяйственной жизни. Они являются одним из главных источников, используемых в процессе анализа хозяйственной деятельности, что позволяет выявить отклонения от бизнес-плана.

С помощью документов осуществляется постоянное наблюдение за движением материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Подписывая документ, лицо, наделенное правомочием, контролирует таким путем законность и целесообразность операции. Это способствует режиму экономии, возлагает на каждого работника, подписавшего документ, персональную ответственность за совершаемые им действия. Таким путем осуществляется контроль за сохранностью имущества, действиями материально ответственных лиц, выявляются факты недобросовестности или прямых злоупотреблений.

Материальным носителем документа могут выступать учетный бланк или магнитный диск: в зависимости от того, на бумажном или машинном носителе зафиксирована учетная информация.

Как правило, бухгалтерский документ подготавливается на бланке установленной формы, отпечатанном типографским способом, в момент совершения факта хозяйственной жизни.

Если документ подготовлен на машинном носителе, то организация обязана изготовить его копию на бумажном носителе для других участников хозяйственных операций, включая контролирующие органы.

В отдельных случаях, чаще всего для внутреннего пользования, бухгалтерский документ составляется в произвольной форме.

Учетный бланк представляет собой разграфленный лист бумаги в виде строк, граф (колонок, клеток), куда заносятся сведения о хозяйственных операциях с заранее отпечатанными в них реквизитами. Реквизит (лат. *requisitum* — нужное, требуемое) — единая, неделимая, строго оговоренная часть документа. Это по

сути своей информационный элемент, несущий самостоятельную содержательную нагрузку. Например, единица измерения, код материала и т. п.

Реквизиты подразделяются на *призначные* и *содержательные*.

*Призначные реквизиты* отображают объекты учета (наименование основных средств и пр.).

*Содержательные реквизиты* раскрывают характеристику объекта учета (сорт, типоразмер и пр.).

Для удобства чтения документа реквизиты размещаются в нем компактно, в одном месте. Нередко они обводятся жирными линиями.

Реквизиты, которым присущ постоянный признак (наименование организации, подпись и т. п.), печатаются типографским способом.

Как факт подтверждения совершенной хозяйственной операции, первичный учетный документ должен быть составлен и принят к учету по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации межотраслевого значения, разработанных Госкомстатом Российской Федерации.

Перечень таких форм первичных учетных документов разрабатывается применительно к отдельным участкам бухгалтерского учета. Например, по учету основных средств разработана следующая первичная учетная документация, включающая 14 наименований:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий и сооружений) (ф. № ОС-1);
- акт о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. № ОС-1 а);
- акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий и сооружений) (ф. № ОС-1 б);
- накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. № ОС-2);
- акт о приеме-передаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3);
- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. № ОС-4);

- акт о списании автотранспортных средств (ф. № ОС-4 а);
- акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. № ОС-4 б);
- инвентарная карточка учета объекта основных средств (ф. № ОС-6);
- инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (ф. № ОС-6 а);
- инвентарная книга учета объектов основных средств (ф. № ОС-6 б);
- акт о приеме (поступлении) оборудования (ф. № ОС-14);
- акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (ф. № ОС-15);
- акт о выявленных дефектах оборудования (ф. № ОС-16).

Во всех других случаях, как документы, форма которых не представлена в этих альбомах, они приобретают правовую юридически доказательную силу наравне с унифицированными документами при наличии следующих обязательных реквизитов:

- ◆ наименование документа (доверенность, карточка складского учета материалов и т. п.);
- ◆ дата составления (дата, месяц, год);
- ◆ наименование организации, от имени которой составлен документ;
- ◆ содержание хозяйственной операции и основание для ее совершения (например, лицевой счет ф. Т-54 применяется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени, а также документов на разные виды оплат);
- ◆ единица измерения (в натуральном, количественном и стоимостном выражении);
- ◆ наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ◆ личные подписи указанных лиц.

Эти требования закреплены в п. 2 ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете».

Признание последнего реквизита в расширительном толко-

вании, а именно с расшифровкой подписи должностных лиц, включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники повышает юридическую доказательность конкретных фактов хозяйственной жизни, зафиксированных в соответствующем документе.

Если предприятие нарушает данные требования законодательства по оформлению первичных документов, его руководство может быть привлечено к административной ответственности. Сама информация, содержащаяся в таких документах, признается недостоверной.

В условиях ручной обработки данных могут иметь место факты пропусков реквизитов. В ряде случаев и при автоматизированной подготовке первичных документов из-за несовершенства отдельных программ отсутствует возможность хранить в их базах данных в полном объеме набор соответствующих реквизитов. Поэтому следует отслеживать соответствующие программы. В некоторых из них при незаполнении обязательных реквизитов для нового объекта программа сигнализирует об этом и не допускает попадания такого документа в базу данных. Тем самым исключается появление ошибок и неточностей при заполнении документов.

Независимо от того, каким способом подготовлен документ — вручную или машинным способом, в целях контроля за правильностью и законностью регистрации экономических событий в документе должны быть указаны не только личные подписи должностных лиц, как того требует Закон «О бухгалтерском учете», но и их расшифровки. Последнее условие четко оговорено в п. 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н). Хотя эти документы разного уровня, соблюдение последнего условия является обязательным. Дело в том, что если обратиться к содержанию п. 3 ст. 9 ФЗ РФ «О бухгалтерском учете, то в нем прямо указывается на то, что «перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером». Следовательно, в документе наряду с лич-

ной подписью лица, оформившего документ, должна быть указана ее расшифровка.

Подписи лиц, определенных по статусу за составление машиночитаемых первичных документов, могут быть заменены паролем или другим способом авторизации, дающим право однозначно идентифицировать подпись соответствующего лица.

Правомочия должностного лица на подпись в первичном учетном документе подтверждаются приказом руководителя экономического субъекта по согласованию с главным бухгалтером и не должны расходиться с перечнем лиц, одобренных им на право подтверждения обоснованности осуществления соответствующих хозяйственных операций.

Исходя из специфики отдельных документов приведенные выше реквизиты могут быть расширены. Например, в соответствии с Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации расчетные документы должны соответствовать требованиям установленных стандартов и содержать:

- ◆ наименование расчетного документа и код формы по ОКУД ОК 011-93;
- ◆ номер расчетного документа, число, месяц, год его выписки. Число указывается цифрами, месяц — прописью, год — цифрами. На расчетных документах, заполняемых средствами вычислительной техники, допускается обозначение месяца цифрами;
- ◆ вид платежа;
- ◆ наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- ◆ наименование и местонахождение банка плательщика, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;
- ◆ наименование получателя средств, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- ◆ наименование и местонахождение банка получателя, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;
- ◆ назначение платежа. Налог, подлежащий уплате, выделяется в расчетном документе отдельной строкой (в против-

ном случае должно быть указание на то, что налог не уплачивается;

- ◆ сумму платежа, обозначенную цифрами и прописью;
- ◆ очередность платежа;
- ◆ вид операции в соответствии с «Перечнем условных обозначений (шифров) документов, проводимых по счетам в банках»;
- ◆ подписи (подпись) уполномоченных лиц (лица) и оттиск печати (в установленных случаях);
- ◆ на первом экземпляре расчетного документа (кроме чека) — подписи руководителя и главного бухгалтера предприятия, независимо от способа изготовления расчетного документа, на первом экземпляре поручения проставляется также оттиск гербовой печати.

В зависимости от места расположения тех или иных реквизитов в документах, форма последних может быть:

- ◆ зональной;
- ◆ анкетной;
- ◆ табельной;
- ◆ комбинированной.

*Зональная форма* документов наиболее распространенная. Документ при построении по данной форме разграфлен на отдельные зоны. Каждый реквизит размещается в своей зоне, которая является постоянной для данного типа документов, что облегчает работу с ними непосредственного исполнителя.

*Анкетная форма* предусматривает размещение названия реквизитов в левой стороне документа, а заполнение их — один под другим, т. е. сверху вниз.

Документ в *табельной форме* есть продолжение зональной формы. В нем (например, расчетно-платежная ведомость) реквизиты расположены по вертикали и горизонтали с выделением для каждой группы нескольких строк, образующих самостоятельную таблицу (матрицу).

Документ, представленный в *комбинированной форме*, сочетает в себе признаки построения ранее рассмотренных форм — зональной и анкетной, анкетной и табельной.

Для исключения повторного использования документов ряд документов подлежит гашению штампом «Получено» или «Оп-

ланы» с указанием даты (числа, месяца, года). Это относится в первую очередь к денежным документам, приложенным к приходным и расходным кассовым ордерам.

Другие обработанные первичные документы должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования: при ручной обработке — дату записи в учетный регистр, а в условиях автоматизированного учета — оттиска штампа (указание кода) работника, ответственного за обработку соответствующего документа.

Нередко в целях исключения повторной записи в текущем учете на документе делается надпись или оттиск «К записи № ... приложение ... листов, дата ... 2004 г.». В порядке, установленном законодательством, допускается ряд документов относить к бланкам строгой отчетности. Последние должны быть пронумерованы и храниться обособленно (чековые книжки и т. п.).

Свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочерку.

Указание в документе необходимых реквизитов принято называть *составлением* документа.

Юридическую силу документ приобретает при наличии в нем не только соответствующих реквизитов, но и необходимых разрешительных подписей, резолюций, печатей и штампов в зависимости от назначения документа. Исполнение этих условий предопределяет его *оформление*.

Для бухгалтера, получившего документ, на данном этапе главное состоит в установлении не столько наличия в нем обязательных реквизитов, сколько в подтверждении законности отраженного в нем факта хозяйственной жизни и в оценке уровня влияния на конечные результаты деятельности организации. Проводятся технические процедуры по подтверждению правильности арифметических вычислений и подсчетов. После этого производится расценка (таксировка) документов.

Последняя процедура при обработке документов предусматривает установление корреспонденции счетов исходя из содержания экономического события.

Составленный с учетом этих требований, документ должен быть зарегистрирован в соответствующем журнале с подписью

лица, утвержденной в установленном порядке. Например, выписанную доверенность следует зарегистрировать в Журнале учета выданных доверенностей, подтвердив подписью лица, на имя которого она выписана.

В дальнейшем «жизненный» цикл каждого документа заканчивается хранением в бухгалтерии с последующей сдачей в архив организации.

Записи в первичных учетных документах допускается производить чернилами, химическим карандашом, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин, средств механизации. Возможно их заполнение и другими средствами при условии, что они обеспечивают сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве.

В дореволюционной России запись в документах и книгах допускалась только чернилами черного цвета.

Автоматизация учетных работ ставит свои проблемы при формировании первичных документов. Их перечень определяет:

- ◆ понятие документа;
- ◆ выбор критерия придания юридической силы машинным документам;
- ◆ регламентация координирования документов;
- ◆ регламентация технологии машинной обработки;
- ◆ выбор технологии обмена данными между автоматизированными системами, в функции которых входит сбор и обработка экономической информации;
- ◆ критерии отбора способов закрепления персональной ответственности за достоверность вводимой информации и результатов ее обработки;
- ◆ установление способов защиты от несанкционированного доступа к базе данных, хранящихся в памяти ЭВМ;
- ◆ способы исправления ошибочных записей;
- ◆ возможность проверки достоверности данных органами внутреннего и внешнего контроля.

Подготовленные на машинных носителях документы должны соответствовать ГОСТу 6.10.4—84 «Придание юридической силы документам на машинном носителе и машинограмме, создаваемым средствами вычислительной техники».

В условиях машинной обработки документ представлен в виде трех частей: адресной, предметной и оформительской, а реквизиты, содержащиеся в нем, могут быть зафиксированы в виде кодов.

Адресная и оформительская части носят общий характер. Их реквизиты имеют соподчиненное значение.

Предметная часть содержит индекс «а», являющийся неотъемлемой частью универсального языка ЭВМ. Каждый индекс «а» характеризует призначный реквизит.

В универсальном языке для описания характеристики реквизитов используется нотация Бекуса, в которой для уточнения степени подчиненности призначных и содержательных реквизитов используются знаки “(”, “Г<sub>=</sub>”, “ ”.

Среди машинных носителей информации применяются жесткие, лазерные и магнитооптические диски. Некоторое применение имеют еще системы, использующие накопители информации на магнитной ленте (стримеры).

Каждый из перечисленных носителей информации должен содержать отличительный знак, позволяющий однозначно толковать идентификацию лица, оформившего процедуру регистрации хозяйственной операции. Наличие данного знака может быть представлено в виде:

- ◆ кода, набираемого исполнителем на клавиатуре компьютера;
- ◆ строго индивидуализированного ключа или жетона, позволяющего однозначно определять должностное лицо, регистрирующее хозяйственную операцию;
- ◆ заранее введенного в память ЭВМ факсимиле исполнителя, распознавание которого осуществляется на экране дисплея в определенной последовательности.

Все иные признаки, вводимые в машину, однозначно блокируют несанкционированный доступ в базу данных.

Помимо данного ограничения, позволяющего однозначно идентифицировать лиц, ответственных за совершение и оформление хозяйственных операций (перечень которых утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером), первичный учетный документ на машиночитаемом носи-

теле должен содержать следующие обязательные реквизиты, дающие основание однозначно определить:

- ◆ документ (наименование, номер и пр.);
- ◆ условия его составления (дату и т. п.);
- ◆ зарегистрированные в нем хозяйственные операции (их содержание и основные характеристики).

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения хозяйственной операции. Если такая возможность отсутствует, то его составление обязательно сразу же после окончания данной операции.

Итак, можно сделать вывод о том, что первичное наблюдение за объектами бухгалтерского учета осуществляется при помощи документации. Она представляет собой способ сплошного и непрерывного отражения всех хозяйственных операций с целью получения о них необходимой информации, требуемой для ведения текущего бухгалтерского учета, оперативного и последующего контроля за ними. Составлять бухгалтерские документы — значит документировать хозяйственные операции, а документация — это совокупность составленных документов. Она представляет собой средство информационного обеспечения фактов хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Эти факты должны быть зафиксированы в документе на русском языке.

При осуществлении совместной деятельности с участием иностранного капитала, независимо от его размера, иностранный инвестор вправе потребовать оформления документа на иностранном языке. Такой подход не противоречит российскому законодательству при условии построчного перевода соответствующих реквизитов.

При наличии ошибок, искажающих содержание хозяйственной операции, исправления допускаются исполнителем, оформившим соответствующий документ, по согласованию с другими участниками хозяйственной операции и заверяются подписями этих же лиц с указанием даты внесения исправлений.

Внесение исправлений, помарок, подчисток, а также использование корректирующей жидкости в кассовых и банковских документах не допускается. Такой документ должен быть перечер-

кнут с указанием надписи «испорчен». После чего следует оформить новый первичный документ.

Все изложенное выше определяет содержание *первичного учета*, его сущность.

Первичный учет является основой синтетического и аналитического учета.

## 5.2. Классификация документов

Сущность документов и их место в хозяйственной деятельности организации отражена в их классификации.

Примерная схема классификации бухгалтерских документов приведена на схеме 5.2.

По степени приоритетности не следует выделять тот или иной порядок в представленной схеме классификации, так как каждый из этих признаков несет свою содержательную нагрузку.

По *назначению* документы подразделяются на:

- распорядительные;
- оправдательные;
- бухгалтерского оформления;
- комбинированные.

*Распорядительные документы* дают право на совершение строго определенных распоряжением соответствующего должностного лица хозяйственных операций. Например, чек, подписанный руководителем организации, позволяет кассиру получить определенную сумму в банке с ее расчетного счета. В качестве распорядительного документа на с. 160 приведена доверенность на получение товарно-материальных ценностей.

*Оправдательные* подтверждают, что указанные действия в соответствующем документе выполнены лицом, представляющим такой документ. Так, авансовый отчет со всеми оправдательными документами, приложенными к нему, рассматривается как оправдательный (исполнительный) при сдаче его подготовленным лицом бухгалтеру. На с. 161—162 приведена форма приходного кассового ордера, являющегося оправдательным документом по оприходованию денежных средств.

Классификация бухгалтерских документов

**Бухгалтерские документы**

по назна-  
чению

по порядку  
форми-  
рования

по способу  
исполь-  
зования

по статусу в сис-  
теме информац-  
ионного обеспе-  
чения

Распорядительные

Оправдательные

Бухгалтерского  
оформления

Комбинированные

Первичные

Сводные

Разовые

Накопительные

Простые

Строгой отчетности

Доверенность

Расходный кассовый ордер

Справка-расчет отклонений нор-  
мативной (плановой) себестоимости  
выпуска готовой продукции от факт.

Авансовый отчет

Приходный кассовый ордер

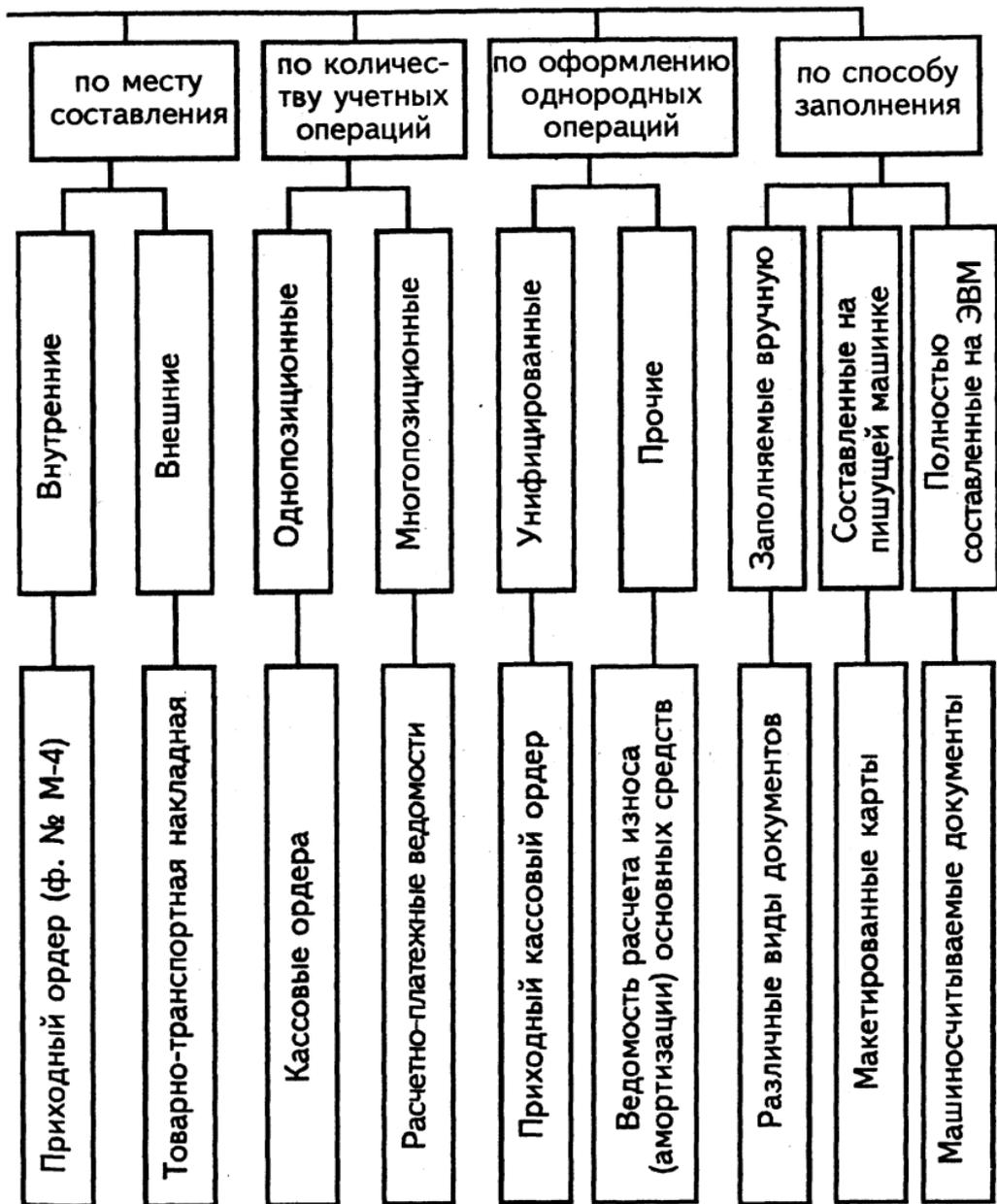
Товарный отчет, кассовый отчет

Акт на списание основных средств

Лимитно-заборная карта

Накладная на внутреннее пере-  
мещение, передачу товаров, тары

Залоговые билеты (с описями),  
путевки и др. документы



Коды
0315002
03094437

Форма по ОКУД  
по ОКПО

Организация ООО «Заря»

**Доверенность № 10**

Дата выдачи « 20 » января 2003 г.

Доверенность действительна по « 1 » февраля 2003 г.  
она же

наименование потребителя его адрес

она же

наименование плательщика и его адрес

Счет № 403119101000000000346

в Центр-Инвест  
наименование банка

Доверенность выдана экспедитор Орехов Иван Николаевич  
должность фамилия, имя, отчество

Паспорт: серия 60-02 № 321485

Кем выдан ПВС Пролетарского р-на г. Ростова-на-Дону

Дата выдачи « 30 » ноября 2000 г.

На получение от ЗАО «Импульс»

наименование поставщика

материальных ценностей счету-фактуре

наименование,

№ 176 от 18.01.2003 г.

номер и дата документа

**Оборотная сторона формы № М-2а**

Номер по порядку	Материальные ценности	Единица измерения	Количество (прописью)
1	2	3	4
<u>1</u>	<u>установка</u>	<u>штук</u>	<u>одна</u>
	<u>насосная</u>		
	<u>НУ-300</u>		

Подпись лица, получившего доверенность, Орехов

удостоверяем.

Руководитель \_\_\_\_\_  
подпись

Н. А. Яковлев  
расшифровка подписи

М. П.  
Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
подпись

А. С. Новоселова  
расшифровка подписи

ООО «Радуга»  
организация

Форма по ОКУД  
по ОКПО

Код
0310001
33297706

структурное подразделение

Номер документа	Дата составления
12	20.02.2003 г.

## ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Дебет	Кредит				Сумма, руб. коп.	Код целевого назначения	
	код структурного подразделения	корреспондирующий счет, субсчет	код аналитического учета				
50		90		1300-00			

Принято от Иванова А. С.

Основание: распоряжение директора об отпуске материалов  
за наличный расчет

Сумма Одна тысяча  
прописью

руб. 00 коп. \_\_\_\_\_

В том числе \_\_\_\_\_

Приложение Заявление Иванова А. С.

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ Логвинова А. К.  
подпись расшифровка подписи

Получил кассир \_\_\_\_\_ Петухова Л. Н.  
подпись расшифровка подписи

ООО «Заря»

организация

## КВИТАНЦИЯ

к приходному кассовому ордеру № 12

от « 20 » января 2003 г.

Принято от Иванова А. С.

Основание: распоряжение директора

Сумма 300 руб. — коп.  
цифрами

прописью

триста руб. — коп.

В том числе

« 20 » января 2003 г.

М. П. (штампа)

Главный бухгалтер

подпись

Логвинова А. К.

расшифровка подписи

Кассир

подпись

Петухова Л. Н.

расшифровка подписи

Л и н и я о т р е з а

*Документы бухгалтерского оформления* самостоятельного назначения не имеют. Их роль: на основе представленных распорядительных и оправдательных документов подготовить в дальнейшем соответствующие учетные записи для обработки с целью дальнейшего использования в учетном процессе. Поэтому они составляются и используются только в бухгалтерии. Так, ведомость распределения общепроизводственных расходов служит для распределения расходов на управление структурных подразделений предприятия между отдельными видами выпускаемой ими продукции. Различные справки-расчеты, составленные в бухгалтерии, служат основанием для отражения в учете сумм, исчисленных в возмещение обязательств перед бюджетом, внебюджетными фондами и т. п.

*Комбинированные документы* сочетают в себе признаки вышерассмотренных документов. Например, после утверждения руководителем израсходованных подотчетных сумм авансовый отчет приобретает для бухгалтера силу распоряжения принять к учету указанную сумму, подтвержденную оправдательными первичными документами (квитанции за проживание, билеты за проезд и пр.). Указание же в авансовом отчете бухгалтерских проводок по списанию этой суммы дает основание рассматривать его как документ бухгалтерского оформления.

Отмеченные достоинства комбинированных документов делают их весьма распространенными в практике бухгалтерского учета.

Форма комбинированного документа — авансового отчета приведена на с. 164—165.

По *порядку формирования* различают первичные и сводные документы.

*Первичные документы* находятся в начале технологической цепочки учетного процесса. Первичные документы составляются в момент совершения хозяйственной операции или сразу после ее окончания. Они составляют основу первичного учета. Именно в первичном документе регистрируется факт хозяйственной жизни путем предварительного его наблюдения и измерения. К ним относятся инвентарная карточка учета объекта основных средств (ф. № ОС-6), акт о приемке материалов (ф. № М-7) и др.



Расписка. Принят к проверке от Петухова И. Б. Авансовый отчет № 7 от «06» января 2003 г.  
 на сумму Три тысячи пятьсот руб. 00 коп., количество документов три на трех листах  
 Бухгалтер \_\_\_\_\_ Ляхова А. Н. «06» января 2003 г.  
 подпись \_\_\_\_\_ расшифровка подписи \_\_\_\_\_

Оборотная сторона формы № АО-1

Номер по порядку	Документ, подтверждающий производственные расходы		Наименование документа	Сумма расхода				Дебет счета, субсчета
	дата	номер		по отчету		принятая к учету		
				в руб., коп.	в валюте	в руб., коп.	в валюте	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	04.01.2003	0041887	Чек ККМ	3000-00		3000-00		10-6
2.	04.01.2003	16	Товарный чек					
3.	05.01.2003	7121	Чек ККМ	500-00		500-00		10-6
4.	05.01.2003	95	Товарный чек					
			Итого	3500-00		3500-00		

Подотчетное лицо \_\_\_\_\_  
 подпись \_\_\_\_\_

Петухов И.Б.  
 расшифровка подписи \_\_\_\_\_

*Сводные документы* составляются на основе первичных документов. Их применение связано с необходимостью сокращения первичных документов. Обобщение последних таким путем предоставляет возможность на другом уровне анализировать информацию о совершаемых хозяйственных операциях. Так, в представленных материально ответственными лицами товарных отчетов за определенный отрезок времени в денежном выражении отражается движение товарно-материальных ценностей по приходу и расходу. Основанием для составления товарных отчетов явились первичные учетные документы (акты приемки, акты на списание и пр.).

Кассовые отчеты составляются по данным приходных и расходных кассовых ордеров и приложенных к ним оправдательных документов (платежно-расчетных или платежных ведомостей на выдачу заработной платы, заявлений на оказание материальной помощи и т. п.).

Первичные и сводные учетные документы, как уже отмечалось ранее, могут составляться как на бумажных, так и машинных носителях информации. Если документ составлен на машинном носителе, то одновременно для других участников хозяйственных операций должна быть подготовлена его копия в бумажной форме. Данное условие сохраняется также при наличии требования правоохранительных органов и органов, осуществляющих контроль в соответствии с действующим законодательством.

По способу использования применяются разовые и накопительные документы. Их различие — в степени охвата хозяйственных операций.

*Разовые документы* фиксируют одновременно в документе одну или несколько хозяйственных операций. При соблюдении определенных требований, предъявляемых к документу, информация, содержащаяся в нем, служит основанием для составления бухгалтерской записи в учете. К таким документам относятся приходные и расходные кассовые ордера, требования-накладные на отпуск (внутреннее перемещение) материалов и др. Форма такого требования-накладной приведена на с. 167.

*Накопительные документы* формируют информацию об

Типовая межотраслевая форма № М-11  
 Утверждена постановлением Госкомстата России  
 от 30.10.97 № 71а

Требование-накладная № 10

Организация ООО «Радуга»

Форма по ОКУД  
по ОКПО

Коды	
0315006	
33297706	

Дата составления	Код вида операции	Отправитель		Получатель		Корреспондирующий счет		Учетная единица выпуска продукции (работ, услуг)
		структурное подразделение	вид деятельности	структурное подразделение	вид деятельности	счет, субсчет	код аналитического учета	
10.01.2001	10	5		7		20		

Через кого Ануфриева И. Н.  
 Затребовал Сверчков Н. К. Разрешил Орехов К. М.

Корреспондирующий счет		Материальные ценности		Единица измерения		Количество		Цена, руб., коп.	Сумма без учета НДС, руб., коп.	Порядковый номер по складской картотеке
счет, субсчет	код аналитического учета	наименование	номенклатурный номер	код	наименование	затребовано	отпущено			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
20	5	сталь	101027		кг	1200	1200	15-00	18000-00	14
		полосовая								
		рядовая								

Оборотная сторона формы № М-11

Корреспондирующий счет		Материальные ценности		Единица измерения		Количество		Цена, руб., коп.	Сумма без учета НДС, руб., коп.	Порядковый номер по складской картотеке
счет, субсчет	код аналитического учета	наименование	номенклатурный номер	код	наименование	затребовано	отпущено			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Отпустил зав. складом Белов Н. М.  
 должность подпись расшифровка подписи

Получил ст. рабочий Иванов Л. М.  
 должность подпись расшифровка подписи

однородных хозяйственных операциях за определенный отрезок времени (день, декада, месяц).

Их преимущество проявляется в сокращении первичных учетных документов и усилении контроля за движением имущества и обязательств. Кроме того, значительно упрощается техника ведения бухгалтерского учета.

Примером таких документов являются накопительные наряды по начислению заработной платы рабочим массовых профессий, выполняющим ежедневно одни и те же операции. Они, как правило, ведутся на бригаду и закрываются один-два раза в месяц.

При ежедневном отпуске однотипных материалов в производство в качестве накопительных документов применяются лимитно-заборные карты.

По статусу в системе информационного обеспечения различают простые документы и документы (бланки) строгой отчетности.

Простые документы — наиболее распространенные первичные учетные документы. На них распространяется общепринятый порядок документооборота и обычные требования к составлению и хранению. На с. 169 для подтверждения этого приведена форма счета-фактуры.

Документы (бланки) строгой отчетности формируют особый перечень форм документов, утвержденных в установленном порядке в соответствии с требованиями постановления Правительства РФ от 30.07.1993 г. № 745. Этим постановлением предоставлено право определенным категориям организаций, а также предпринимателям использовать в расчетах с населением для учета наличных денежных средств определенный перечень форм первичных документов строгой отчетности:

- кассовые ведомости на получение денег за работы и услуги, выполняемые в присутствии заказчика;
- путевки, наряды-путевки, туристские путевки для оформления экскурсий сборной группы и т. п.

К таким документам предъявляются особые условия хранения. Они должны храниться в сейфах, металлических шкафах. В



учете их получение должно оформляться приходными ордерами с указанием наименований бланков, их номеров и количества.

Документы строгой отчетности при осуществлении расчетов с населением без применения контрольно-кассовых машин (ККМ) приравниваются к кассовым чекам.

По месту составления документы подразделяются на внутренние и внешние.

*Внутренние документы* оформляются в организации. Они имеют внутреннее применение. К ним относится подавляющая часть документов, имеющих обращение на данном предприятии. Это авансовые отчеты подотчетных лиц, таблицы учета использования рабочего времени, инвентарные карточки учета основных средств, приходные ордера, лимитно-заборные карты и пр. Форма лимитно-заборной карты приведена на с. 171—172.

*Внешние документы* составляются на стороне другими предприятиями и организациями. На входе в данную организацию они должны быть зарегистрированы. Это счета-фактуры, платежные поручения и т. п.

Требования, предъявляемые к внутренним и внешним документам, в основном одни и те же. Однако все внешние документы должны быть оформлены на бланках унифицированных форм. При их отсутствии допускается представление документов иной формы, но они должны содержать обязательные реквизиты.

По количеству учетных позиций различают однопозиционные и многопозиционные документы.

*Однопозиционные документы* носят узкоспециализированный характер, ограничиваясь отражением операции движения одного наименования однородного объекта учета (например, операций по приходу и расходу товарно-материальных ценностей по одному номенклатурному номеру).

Если в документе представлены операции по отражению движения нескольких наименований, пусть даже в пределах одной группы (подгруппы), то такие документы называются *многопозиционными* (многострочными). Примером таких документов являются расчетно-платежные ведомости, лимитно-заборные карты и др.

Коды

0315005

Форма по ОКУД

по ОКПО

Организация ООО «Вымпел»**Лимитно-заборная карта № 92**

Дата составления	Код вида операции	Вид деятельности	Отправитель	Получатель	Корреспондирующий счет		Учетная единица выпуска продукции (работ, услуг)
					счет, субсчет	код аналитического учета	
01.02.2004	04		структурное подразделение	структурное подразделение	20	2001	

Материальные ценности			Единица измерения	
Наименование, сорт, размер марка		номенклатурный номер	код	наименование
<i>Сталь полосовая рядовая</i>		<i>101012</i>	<i>02</i>	<i>кг</i>
Лимит 10000	Порядковый номер по складской картотеке	Всего отпущено с учетом возврата	Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.
			<i>15-00</i>	
Отпущено	Дата	Количество	Остаток лимита	Подпись заведующего складом или получателя
	<i>02.02</i>	<i>2300</i>	<i>17700</i>	<i>Белов</i>
	<i>04.02</i>	<i>1800</i>	<i>15900</i>	<i>Белов</i>
	<i>06.02</i>	<i>2100</i>	<i>12800</i>	<i>Белов</i>
	<i>09.02</i>	<i>2200</i>	<i>11600</i>	<i>Белов</i>
	<i>11.02</i>	<i>1500</i>	<i>10100</i>	<i>Белов</i>
	<i>13.02</i>	<i>1900</i>	<i>8200</i>	<i>Белов</i>
	<i>17.02</i>	<i>2400</i>	<i>5800</i>	<i>Белов</i>
<i>20.02</i>	<i>1900</i>	<i>3900</i>	<i>Белов</i>	

## Оборотная сторона ф. № М-8

Дата		Количество	Остаток лимита	Подпись заведующего складом или получателя
Отпущено	23.02	2800	1100	Белов
	26.02	1100	—	Белов
Возвращено				

Руководитель подразделения,  
установившего лимит

зам. директора  
должность

\_\_\_\_\_   
подпись

Антонов  
расшифровка подписи

Руководитель подразделения,  
получившего материальные  
ценности

нач. цеха  
должность

\_\_\_\_\_   
подпись

Ложкин  
расшифровка подписи

Заведующий складом

\_\_\_\_\_   
подпись

Белов  
расшифровка подписи

В последнее время многопозиционные документы находят широкое применение в практической учетной работе. Преимущество их — в уплотнении информации, поскольку справочные сведения по учитываемому объекту заносятся в такие документы один раз. Они более удобны в условиях внедрения автоматизированного учета.

По *оформлению однородных операций* выделяют унифицированные и прочие документы.

*Унифицированные документы* — это типовые документы, утвержденные в установленном порядке Госкомитетом РФ по статистике и представленные им в виде утвержденных альбомов унифицированных форм первичной учетной документации и их электронных версий. При этом содержание и состав унифицированных форм первичной учетной документации согласовываются данным комитетом с Министерством финансов РФ и Министерством экономического развития и торговли РФ.

Унифицированные документы предназначены для оформления однородных операций в организациях с различной формой собственности и различными отраслевыми особенностями.

Среди унифицированных документов различают авансовые отчеты, платежные поручения и т. п. Они обязательны к применению всеми организациями, независимо от форм собственности, осуществляющими деятельность на территории РФ.

Автоматизация бухгалтерского учета расширяет возможности разработки и применения унифицированных первичных документов и их электронных версий.

Унификация документов ведет к упорядочению документации. Она должна осуществляться одновременно со *стандартизацией* документов, т. е. разработкой одинаковых размеров их бланков. Это позволяет сократить расход бумаги на изготовление документов, упрощает их обработку и хранение.

Не вошедшие в указанный перечень документы представляют собой *прочие документы*. К прочим документам принято относить документы накопительного характера: ведомость расчета износа (амортизации основных средств) ведомость распределения торговой наценки между проданными и не проданными товарами и пр.

Наконец, по способу заполнения различают документы, заполняемые:

- вручную;
- на пишущей машинке;
- полностью составляемые автоматизированным путем.

К документам, заполняемым вручную, относятся документы внутреннего пользования. К ним в первую очередь относятся различного рода разработочные таблицы: начисление амортизации по основным средствам, а также накопительные ведомости и пр.

Документы, заполняемые частично механизированным путем, представлены чаще всего в виде макетированных карт. При этом речь идет не столько о заполнении документов указанным путем, сколько о машинном, скорее техническом, способе измерения хозяйственных операций. С этой целью применяются различного рода приборы и устройства: счетчики, автоматические весы, мерная тара, пишущие электрические и иные машины и т. п.

Более совершенный способ подготовки документов связан с применением персональных электронно-вычислительных машин (ПЭВМ). По некоторым оценкам, в информационном потоке структурированная информация в электронном виде составляет около 10%. Она хранится в базе данных и размещена «по полочкам» (полям). Доступ к ней осуществляется с помощью ранее рассмотренных приемов, заложенных в системах управления базами данных.

Некоторая часть информационного потока представлена как неструктурированная информация в электронном виде. Содержание ее определяют файлы текстовых редакторов и электронных таблиц, сообщения, приходящие по электронной почте при наличии замкнутых локальных сетей, и т. д. Вся эта информация накапливается на жестком магнитном диске (винчестере) у персонального пользователя. Доступ к такой информации осуществляется с помощью средств файловой системы и механизма поиска по «ключевому слову». Имеется в виду, что при работе, например, с текстовым редактором Winword, если в качестве образца задано какое-то слово, то программа находит все слагае-

мые текста в файле, где представлено данное слово. В условиях типизации хозяйственных операций подобный способ значительно облегчает разработку соответствующих бухгалтерских программ и делает более творческой работу бухгалтера. Становится возможным обходиться без бумажной регистрации хозяйственных операций. Бухгалтер работает в системе «человек — ПЭВМ», т. е. в диалоговом режиме. Периферийные устройства оборудуются непосредственно в местах, где осуществляются хозяйственные процессы (на складах, участках). Хозяйственная операция путем набора на клавиатуре компьютера записывается на машинный носитель, т. е. первичный документ в традиционном виде не создается. Воспроизведение операции осуществляется на экране компьютера путем извлечения из базы данных в виде прямого набора на клавиатуре. Аналогичная ситуация возникает в автоматическом режиме регистрации операции с использованием различных считывающих приборов и устройств, соединенных с ПЭВМ.

В каком бы виде ни осуществлялось первичное наблюдение, рассмотренная классификация бухгалтерских документов оказывает существенное влияние на формирование системы первичного учета на предприятии. Последний представляет собой первоначальную стадию учетного процесса, в котором производятся измерение данных хозяйственных операций и регистрация их в документах.

Дальнейшая автоматизация учетно-вычислительных работ в условиях расширения масштабов производства, вовлечение в сферу человеческой деятельности новых объектов знаний предопределяет наряду с бумажными документами формирование документов в безбумажном режиме, в удобной для восприятия человеком форме.

Таким образом, первичное наблюдение служит основой информационной системы бухгалтерского учета. Оно находится у истоков организации бухгалтерского учета и является определяющей частью его первичного учета.

Переход от государственной к другим организационно-правовым формам собственности расширяет сферу применения первичного учета. В то же время развитие автоматизации в процессе регистрации хозяйственных операций накладывает на первичный

учет определенные ограничения не в ущерб качеству процедур регистрации хозяйственных операций и подготовке экономической информации. Эти ограничения сводятся к следующему:

- ◆ объективно возрастает необходимость в исключении на стадии ввода ненужной, избыточной информации;
- ◆ постоянная информация (табельные номера рабочих, номенклатурные номера материалов и т. п.) вводится в базу данных однократно;
- ◆ резко возрастают требования к полноте и достоверности ввода в память ПЭВМ переменной информации, поскольку от этого зависит эффективность решений, принимаемых аппаратом управления по использованию различных видов ресурсов;
- ◆ исключение из первичных бухгалтерских документов различных промежуточных расчетных показателей, а также постоянных реквизитов;
- ◆ адаптируемость программного обеспечения задачам пользователей;
- ◆ интеграция обработки данных первичного учета;
- ◆ применение системы кодирования вводимых показателей.

### 5.3. Организация документооборота

На современном предприятии формируется значительный массив учетной информации. Технология его формирования начинается с момента оформления, проверки, приема, обработки и регистрации первичных документов в соответствующих книгах, ведомостях, журналах и т.п. Процесс движения этих документов, начиная от их составления, приемки и обработки на всех стадиях и заканчивая сдачей их на хранение в архив, принято называть документооборотом. Он регулируется Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете.

Каждая из процедур, включаемая в систему документооборота, должна содержать набор определенных операций, соблюдение которых обеспечивает четкую организацию документооборота. Так, на стадии приемки документов в бухгалтерии, они подлежат обязательной проверке как по форме (полноте и правильности оформления документов, заполнения реквизитов), так и

содержанию (соответствие законности зафиксированных в документе экономических событий, логическая увязка отдельных показателей). В целях исключения повторного использования все первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, форма которой зависит от способа обработки документов: при ручном способе — дату записи в учетный регистр, а в условиях автоматизированного учета — оттиск штампа лица, ответственного за их обработку.

Документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, равно как и документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, должны быть погашены штампом или надписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием числа, месяца и года.

Документальный поток может быть входящим (документы поступают со стороны от других организаций), исходящим (составленные документы предназначены для внешних пользователей) и внутреннего назначения (подготовленные работниками данной организации для собственных нужд).

Организацией документооборота занимается главный бухгалтер фирмы. В его функции входит разработка правил документооборота и технологии обработки учетной информации, представленных в виде графика документооборота. Примерная схема его дана на с. 178 (схема 5.3). Назначение графика — осуществление систематического контроля за составлением и сроками прохождения первичных сводных документов между отдельными структурными подразделениями, передачей их в бухгалтерию. Здесь они подвергаются формальной проверке и счетному контролю в виде арифметической проверки, устанавливаются законность и целесообразность зафиксированных в них хозяйственных операций, происходит соответствующая группировка их в процессе обработки в учетных регистрах и составляются необходимые формы отчетности.

Соблюдение этих условий способствует более четкой организации производства и продаже продукции, а следовательно, и получению большей прибыли.

Если в процессе проведения указанных действий обнаруживаются неточности, отсутствие полноты заполнения отдельных

График документооборота в организации

№ п/п	Наименование документа	Технология документооборота				
		Создание документа				
		Кол-во экземпляров	Ответственный за выпуск	Ответственный за оформление	Ответственный за исполнение	Срок исполнения
А	Б	1	2	3	4	5
1	Табель учета рабочего времени (ф. № Т-13) и т. д.	1	Цех	Табельщик	Бухгалтер цеха	Ежемесячно не позднее 1-го числа следующего за отчетным месяца

Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
Ответственный за проверку	Кто представляет	Порядок представления	Срок представления	Кто исполняет	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок передачи
6	7	8	9	10	11	12	13
Бухгалтерия	Цех	При отчете	Ежемесячно не позднее 2-го числа следующего за отчетным месяца	Бухгалтер расчетного отдела	Не позднее 3-го числа следующего за отчетным месяца	Бухгалтер	По истечении года

реквизитов, преднамеренные и непреднамеренные ошибки, факты злоупотребления и мошенничества, дальнейшие действия в работе с документами должны быть приостановлены. В зависимости от характера и степени допущенных нарушений они воз-

вращаются на доработку исполнителям. Полностью соответствующие предъявляемым требованиям документы принимаются бухгалтерией. В зависимости от характера этих документов работник бухгалтерии принимает их к исполнению с распиской в копии реестра или указанием перечня сдаваемых документов. Например, при приеме от кассира за очередной рабочий день отчета по кассе в виде приложенных к нему приходных и расходных кассовых ордеров вместе с оправдательными документами бухгалтер расписывается в их приеме в кассовой книге.

Процесс обработки в бухгалтерии принятых от исполнителей документов включает три этапа: таксировку, группировку и контировку.

*Таксировка*, или расценка, предусматривает перевод натуральных и трудовых измерителей в обобщающий денежный измеритель. Как правило, эта процедура осуществляется в самом первичном документе путем умножения соответствующего количества в натуре (м, кг и пр.) на цену за единицу. Если в документе указан трудовой измеритель, выраженный в единицах времени — рабочих днях, часах, минутах, то его величина умножается на стоимость единицы данного времени.

*Группировка* представляет собой следующий этап учетной обработки документов. Последние подбираются в пачки, однородные по экономическому содержанию зафиксированных в них хозяйственных операций. Характер группировки обусловлен перечнем представленных протаксированных документов. Так, документы по приходу материалов группируются в разрезе складов, наименований источников поступления и т. д.; по расходу — в разрезе наименований и направлений в использовании:

- ◆ на производственные нужды;
- ◆ на непроизводственные цели (непромышленным производствам и хозяйствам и пр.);
- ◆ продажи на сторону и т. п.

Цель группировки — подготовить сводные данные по движению отдельных видов имущества и обязательств за отчетный период. Тем самым упрощается ведение первичного учета.

*Контировка* — указание в первичном документе бухгалтерской записи, т. е. корреспонденции счетов по конкретной хозяй-

ственной операции, вытекающей из содержания документа. Этот этап представляет более высокий уровень работы с документами. Поэтому данная процедура выполняется, как правило, бухгалтером, занятым на самостоятельном отдельном участке учетного процесса. Для представления бухгалтерской записи в документе предусмотрено определенное место. Если имеет место сводный документ, то указанная запись фиксируется в конце документа.

Автоматизация учетного процесса определила свои требования к организации документооборота. Появились программные средства, обеспечивающие ввод, хранение, поиск и просмотр документов в электронном виде. В 80-х гг. прошлого века была реализована идея перевода бумажных документов в электронный вид. Она воплотилась в системах управления электронными документами (Document Management Systems).

Составляющими современной корпоративной системы автоматизации документооборота являются:

- системы управления базами данных. Основное их достоинство — обеспечение доступа к структурированной информации. На российском рынке это системы Oracle, Informix, Sybase;
- системы класса Document Management, обеспечивающие перевод бумажных документов в электронный вид и осуществляющие доступ к неструктурированной информации.

Для реализации этой идеи и доступа к управлению документами, представленными большими массивами с целью обеспечения четкого поиска информации по всему содержанию, разработана и функционирует система Excalibur EFS.

Для управления небольшими массивами информации функционирует система PC DOCs — системы класса Workflow, обеспечивающие в автоматическом режиме транспортные потоки перемещения документов в электронном виде между исполнителями, структурными подразделениями и руководством.

Таким образом, управление документооборотом в значительной мере достигается путем внедрения компьютерных технологий с помощью программных средств, а также локальных вычислительных сетей. С помощью последних решается проблема

передачи информации. Это совершенно новый уровень организации документооборота, который более правильным следовало бы называть системой электронного документооборота (СЭД).

В данном электронном архиве первичные документы размещены не в файлах и директориях, а по аналогии с обычными документами в электронных папках, полках, шкафах и секциях. В целях быстрого нахождения таких документов СЭД обладает специальной системой их поиска. Контрольными точками поиска являются дата создания документа, адресат, наименование организации, ключевые слова и другие параметры.

Система электронного документооборота позволяет упорядочить формирование массива учетной информации, создает основу для исключения потери документов, повышает контроль за выполнением поручений, связанных с подготовкой и обработкой документов, их хранением. На каждом из этапов формирования документооборота обеспечивается предварительный, текущий и последующий контроль.

По истечении года все документы из бухгалтерии передаются в общий архив организации. Время нахождения их в архиве определено Перечнем типовых документов, образующихся в деятельности госкомитетов, министерств, ведомств и других учреждений, организаций, предприятий, с указанием сроков хранения (утвержденным Главным архивным управлением при Совете Министров СССР 15 августа 1988 г. в редакции Государственной налоговой службы Российской Федерации и Федеральной архивной службы России от 27 июня 1996 г.), а также ст. 17 Закона Российской Федерации «О бухгалтерском учете». В соответствии с этим организации должны обеспечить хранение первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в течение сроков, устанавливаемых согласно правилам организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) организация также обязана хранить не менее пяти лет после года, в котором они использовались в последний раз для составления бухгалтерской отчетности.

Предельный срок хранения документов определен для расчетов по оплате труда как списочного, так и несписочного состава (лицевые счета, расчетные ведомости). Он установлен в 75—В лет\*.

Сдаче в архив документов предшествуют определенные подготовительные процедуры. Документы следует подобрать в папки по однородности совершенных хозяйственных операций в хронологическом порядке. Документы постоянного и временного хранения помещаются в разные папки. Однако общим для них является то, что они группируются по каждому отчетному периоду (месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев, год). В папках документы должны быть переплетены. При передаче документов в архив составляется справка.

Изъятие документов в организации может иметь место только на основании постановлений в соответствии с действующим законодательством органов дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией.

Изъятие документов производится в присутствии должностных лиц организации.

Представитель органа, по распоряжению которого изымаются документы, обязан по окончании изъятия составить опись изъятых документов. Изъятие оформляется протоколом. Копия его под расписку передается работнику организации, у которой производилось изъятие соответствующих документов.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо в данной ситуации имеет право с разрешения представителей указанных органов снять копии с изымаемых документов с указанием основания и даты изъятия.

Не допускается изъятие документов, составляющих государственную тайну.

Персональная ответственность за соблюдение условий и порядка хранения бухгалтерских документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности лежит на руководителе организации.

---

\* В — возраст лиц на дату прекращения ведения лицевого счета работника.

## 5.4. Инвентаризация и ее место в первичном учете

Достоверность учетной информации обеспечивается проведением инвентаризации. Технически она представляет собой периодическую опись имущества и обязательств организации на определенную дату с занесением ее результатов в отдельные инвентаризационные ведомости (описи).

Инвентаризации подлежат и те виды активов, которые не принадлежат организации и учитываются в связи с этим за балансом (002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 004 «Товары, принятые на комиссию», и др.).

Наряду с этим в процессе проведения инвентаризации решаются и другие задачи:

- ◆ установление отдельных наименований товарно-материальных ценностей, не соответствующих своим потребительским качествам согласно ГОСТам и ТУ;
- ◆ выявление неходовых, залежавшихся и неиспользуемых видов имущества;
- ◆ подтверждение реальности оценки отдельных статей баланса;
- ◆ проверка обоснованности подбора материально ответственных лиц и заключения с ними договора о полной материальной ответственности;
- ◆ проверка условий хранения производственных запасов в соответствии с их физическими характеристиками;
- ◆ установление состояния складского и весоизмерительного хозяйства.

Количество, порядок и сроки проведения инвентаризации определяет руководитель организации, кроме тех случаев, когда ее проведение обязательно. В связи с этим различают плановые и внеплановые (внезапные) инвентаризации.

В зависимости от объема проверки инвентаризации подразделяются на полные, частичные и выборочные.

По периодичности проведения они бывают текущие и перманентные (постоянные, непрерывные).

Наконец, по перечню решаемых вопросов различают комплексные и тематические инвентаризации.

Обязательное проведение инвентаризации требуется, когда имеет место:

- ◆ смена материально ответственных лиц — на дату передачи дел, но не позднее дня увольнения работника;
- ◆ передача имущества в аренду, выкуп, продажа, а также преобразование государственного или муниципального унитарного предприятия — на дату оформления данных хозяйственных операций;
- ◆ составление годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. По основным средствам она может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет;
- ◆ установление фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей — сразу же при их обнаружении;
- ◆ стихийное бедствие, пожар, авария или другие чрезвычайные ситуации, вызванные форс-мажорными обстоятельствами, — сразу после их окончания;
- ◆ ликвидация (реорганизация) предприятия — перед составлением ликвидационного (разделительного) бухгалтерского баланса;
- ◆ другие случаи, предусмотренные законодательством Российской Федерации или нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации.

Руководитель предприятия может установить номенклатуру производственных запасов (например, наиболее дефицитных), инвентаризация которых может проводиться ежеквартально.

Инвентаризации подлежат все виды имущества и финансовых обязательств. Данной процедуре подлежит как имущество, принадлежащее организации и поставленное на баланс, так и не принадлежащее ей и учитываемое за балансом. К последнему относятся арендованные основные средства, товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение, материалы, принятые в переработку (давальческое сырье и пр.). Инвентари-

зируется также имущество, по каким-либо причинам не отраженное в учете.

Инвентаризация имущества осуществляется по каждому его наименованию и в разрезе материально ответственных лиц.

Вся работа по проведению инвентаризации возлагается на ревизионную комиссию, рабочие или постоянно действующие комиссии.

Первые из них имеют соответствующие полномочия, если в организации малый объем работ по проверке сохранности имущества и достоверности финансовых обязательств.

В других случаях вся эта деятельность возлагается на рабочие инвентаризационные комиссии, которые функционируют под контролем постоянно действующей инвентаризационной комиссии.

Состав инвентаризационной комиссии по количеству и персонально утверждает руководитель фирмы с включением в него представителей администрации, бухгалтерии, а в зависимости от целей и объекта проверки — и других специалистов (технологов, экономистов и др.). При необходимости состав комиссии может быть пополнен работниками службы внутреннего аудита данной фирмы или независимой аудиторской организации.

Отсутствие одного из членов комиссии на период проведения инвентаризации дает основание рассматривать ее результаты как недействительные.

Перед проведением инвентаризации все первичные документы по приходу и расходу должны быть составлены и предъявлены комиссии или сданы в бухгалтерию, а от материально ответственных лиц получены расписки о том, что на дату проведения инвентаризации нет неоприходованных или не списанных в расход отдельных наименований имущества.

Последние приходные и расходные документы фиксируются председателем комиссии с указанием «до инвентаризации на < > (дата)». После этого бухгалтерия формирует учетные остатки отдельных видов имущества на дату инвентаризации.

Фактические остатки по каждому наименованию имущества комиссия вносит в инвентаризационные описи после тщательно-

го взвешивания, подсчета, обмера и т. п., по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в текущем бухгалтерском учете.

Постранично в конце каждого листа инвентаризационной описи прописью показывается число порядковых номеров внесенных наименований товарно-материальных ценностей и общий итог их количества в натуральных показателях, независимо от того, в каких единицах измерения (килограммах, метрах, штуках и т. п.) эти ценности показаны.

Незаполненные строки в инвентаризационных ведомостях прочеркиваются.

Акты обмеров, технические расчеты и ведомости обвесов как основание достоверности снятых в процессе проверки фактических остатков отдельных наименований имущества прилагаются к инвентаризационной описи.

Во время проведения инвентаризации присутствие материально ответственного лица обязательно.

В условиях автоматизированной обработки данных инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей выдаются комиссии в виде машинограммы. В ней комиссия проставляет только фактические остатки, в том числе и по тем производственным запасам, которые не были отражены в учете.

На негодные и испорченные материалы и готовые изделия составляются соответствующие акты и отдельные инвентаризационные описи.

По данным инвентаризационных описей бухгалтерия составляет сличительные ведомости. Их содержание включает те наименования имущества, по которым выявлены расхождения относительно данных бухгалтерского учета. По этим наименованиям информация вносится в ведомости в натуральных и стоимостных показателях.

Результаты расхождения учетных данных о фактическом наличии могут быть обусловлены:

- ♦ физико-химическими свойствами товарно-материальных ценностей к усушке, утруске, распылу, улетучиванию, бою, изменениям физического объема под воздействием изменения температуры окружающей среды и т.п. Эти потери не-

избежны и возможны как при транспортировке, так и при хранении;

- ◆ погрешностями показаний весоизмерительных приборов в процессе приема или отпуска указанных ценностей;
- ◆ наличием непреднамеренных ошибок в виде описки в первичных учетных документах, арифметических ошибок в подсчетах и пр.
- ◆ преднамеренными ошибками как результатом злоупотреблений и мошенничества (обсчеты, обмеры, хищения, обвесы, прямое присвоение отдельных видов имущества и пр.).

Такие факты хозяйственных операций документально не фиксируются, поэтому могут быть установлены только в процессе проведения инвентаризации.

Выявленные при инвентаризации подобные факты регулируются в соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете» и Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Излишние относительно учетных данных остатки товарно-материальных ценностей оприходуются с отнесением на финансовые результаты организации.

Недостающие и испорченные товарно-материальные ценности в пределах действующих норм естественной убыли рассматриваются как текущие затраты и списываются на издержки производства или обращения.

В том случае, когда недостачи отсутствуют, применение норм естественной убыли на установленные наименования ценностей не допускается.

Размер потерь в пределах норм естественной убыли, когда выявлена фактическая недостача, определяется после зачета недостачи ценностей их излишками по пересортице.

Зачет по результатам пересортицы допускается как исключение при наличии следующих четырех условий, имевших место одновременно:

- ◆ по товарно-материальным ценностям одного и того же наименования;
- ◆ у одного и того же материально ответственного лица;

- ◆ за один и тот же отчетный период;
- ◆ в тождественных количествах, т. е. натуральные остатки недостающих ценностей равны их излишкам по этим же наименованиям, но различных типоразмеров, сортов, артикулов и т. п. Поэтому расхождения установлены в виде суммовых разниц из-за различных цен на товарно-материальные ценности, оказавшиеся при пересортице.

О всех фактах допущенной пересортицы материально ответственные лица дают подробные письменные объяснения инвентаризационной комиссии.

Если после зачета по пересортице все же окажется недостача имущества, то нормы естественной убыли комиссия обязана применять только по тому его наименованию, по которому установлена действительная недостача.

Сумма превышения стоимости недостающих ценностей по результатам зачета над стоимостью ценностей, оказавшихся в излишке, подлежит отнесению на виновных лиц.

Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

Недостающие и испорченные товарно-материальные ценности сверх норм естественной убыли относятся в начет виновных лиц при подтверждении их вины. Если вина их не установлена или судебные органы отказали в возмещении ущерба с указанных лиц, то убытки от недостачи имущества, равно как и его порчи, списываются на финансовые результаты организации.

Результаты инвентаризации отражаются в текущем учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация.

Результаты годовой инвентаризации подлежат отражению в годовом бухгалтерском отчете.

### **Вопросы для самопроверки**

1. *Что принято считать документом в бухгалтерском учете?*
2. *В каком виде могут быть представлены материальные носители документа?*
3. *Что такое реквизиты документа? Какова их классификация?*

4. Назовите обязательные реквизиты документа.
5. Какова форма реквизитов, исходя из их места расположения в документе?
6. Каковы требования, предъявляемые к заполнению документов?
7. Дайте классификацию документов.
8. Что такое документооборот?
9. Изложите технологию организации документооборота.
10. В чем сущность инвентаризации?
11. В каких случаях необходимо обязательное проведение инвентаризации?
12. Какова техника проведения инвентаризации?
13. Что такое пересортица товарно-материальных ценностей и каковы условия ее зачета?
14. В какие сроки результаты инвентаризации должны найти отражение в учете?

### Тесты к главе 5

Определите правильные ответы на поставленные вопросы.

*Вопрос 1.* Первичное наблюдение в бухгалтерии ведется с целью...

*Ответы:*

1. Регистрации фактов хозяйственной жизни организации .....
2. Составления отчетности .....
3. Осуществления надлежащего контроля за составлением и использованием имущества организации и ее обязательств .....
4. Предоставления надлежащей информации внешним пользователям .....

*Вопрос 2.* Что в учете принято называть документами?

*Ответы:*

1. Любой письменный документ, заверенный печатью организации, подписью его руководителя и главного бухгалтера ...
2. Любой материальный носитель информации, подтверждающий подписью руководителя и главного бухгалтера организации достоверность факта хозяйственной жизни .....
3. Любой материальный носитель информации об объекте учета, имеющий юридически доказательную силу совершенной хозяйственной операции .....

4. Любой письменный документ, при наличии реквизитов, позволяющих однозначно понимать факт совершения хозяйственной операции .....

**Вопрос 3.** Какие виды реквизитов имеют место в документе?

**Ответы:**

1. Призначные и содержательные .....
2. Призначные, содержательные и оформительские .....
3. Призначные .....
4. Содержательные. ....

**Вопрос 4.** Должны ли быть указаны в первичном документе личные подписи должностных лиц, имеющих отношение к его оформлению, в том числе их расшифровки?

**Ответы:**

1. Нет .....
2. Да .....
3. Такой подход должен быть закреплен в учетной политике организации .....
4. Это решает главный бухгалтер, ответственный за ведение бухгалтерского учета в организации. ....

**Вопрос 5.** Из приведенного перечня классификации документов, по какому признаку документы получили наибольшее применение в практической деятельности организации?

**Ответы:**

1. По порядку формирования .....
2. По способу использования .....
3. По назначению .....
4. По способу заполнения. ....

**Вопрос 6.** Исходя из признака классификации документов по назначению определите, к какому типу из них относится документ «Накладная на отпуск материалов на сторону» (ф. № М-15).

**Ответы:**

1. Распорядительному .....
2. Оправдательному .....
3. Бухгалтерского оформления .....
4. Комбинированному. ....

**Вопрос 7.** Исходя из признака классификации «по месту составления» определите природу документа «Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12).

**Ответы:**

1. Внутренний .....
2. Внешний .....
3. Комбинированный .....
4. Вопрос поставлен некорректно. ....

**Вопрос 8.** К какому типу документов относятся выписки из расчетного счета?

**Ответы:**

1. Внешние, однородные, сводные .....
2. Внешние, унифицированные первичные .....
3. Внешние, накопительные, оправдательные .....
4. Внешние, сводные, оправдательные. ....

**Вопрос 9.** Является ли обязательным указание в документе реквизита «измерители хозяйственной операции»?

**Ответы:**

1. Только в натуральном выражении .....
2. Только в денежном выражении .....
3. Обязательно в натуральном и денежном выражении .....
4. В натуральном или денежном измерении, исходя из содержания хозяйственной операции .....

**Вопрос 10.** Каким документом в случае пропажи или гибели первичных документов оформляется данное событие в организации?

**Ответы:**

1. Протоколом комиссии, назначаемой руководителем организации .....
2. Актом, утверждаемым руководителем организации .....
3. Данная процедура оформления должна быть закреплена в приказе по учетной политике организации .....
4. В каждом конкретном случае пропажи или гибели первичных документов наименование документа по оформлению такого факта определяет главный бухгалтер организации. ....

**Вопрос 11.** Кем допускается изъятие первичных документов у организации?

**Ответы:**

1. Кредитором, которому организация причинила материальный ущерб .....
2. Учредителями .....
3. Правоохранительными органами на основе их постановлений в соответствии с действующим законодательством .....
4. Изъятие документов у организации не допускается. ....

**Вопрос 12.** Что такое документооборот?

**Ответы:**

1. Время от составления документа, его группировки, обработки, занесения в учетный регистр до сдачи в архив .....
2. Время от регистрации хозяйственной операции об объекте учета, ее обработки, принятия документа к исполнению и уничтожения из-за отсутствия необходимости хранения .....
3. Время от наблюдения за конкретным объектом, его измерения, регистрации в отдельном документе до сдачи в архив ....
4. Время от составления документа до его принятия к исполнению. ....

**Вопрос 13.** Что такое инвентаризация?

**Ответы:**

1. Проверка качества работы материально ответственных лиц ..
2. Способ подтверждения учетных данных фактическому наличию имущества и обязательств организации .....
3. Проверка наличия имущества с целью выявления возможных отклонений от учетных данных .....
4. Подтверждение достоверности учетных данных фактическому наличию и движению имущества и источников его формирования на исходную дату .....

**Вопрос 14.** Для подтверждения данных текущего бухгалтерского учета проводится инвентаризация...

**Ответы:**

1. В сроки, установленные руководителем организации .....
2. В сроки, определенные нормативными документами .....
3. Только в том случае, когда установлены факты недостачи отдельных видов активов .....

4. В сроки, определенные действующими нормативными актами, а также на дату, установленную приказом (распоряжением) руководителя организации. ....

**Вопрос 15.** Какой срок хранения лицевых счетов сотрудников организации?

**Ответы:**

1. 10 лет .....
2. 50 лет .....
3. 70 лет .....
4. 75 лет .....

**Вопрос 16.** Раскройте содержание графики документооборота.

**Ответы:**

1. Перечень работ, выполняемых главным бухгалтером в процессе осуществления внутреннего контроля за организацией учетного процесса в организации по каждому отчетному периоду .....
2. Перечень работ или схема информационных потоков, отражающих создание и движение документов в рамках структурных подразделений организации с указанием их исполнителей, взаимосвязи, а также сроков составления и представления в бухгалтерию .....
3. Перечень работ по каждому отчетному периоду, выполняемых бухгалтерами в соответствующих структурных подразделениях организации для целей составления бухгалтерской отчетности .....
4. Перечень работ по организации учетного процесса на отдельных участках финансово-хозяйственной деятельности организации, выполняемых учетным персоналом организации .....

**Вопрос 17.** Обработка документов в бухгалтерии в соответствии с графиком документооборота должна осуществляться:

**Ответы:**

1. Ежедневно .....
2. Еженедельно .....
3. Ежемесячно .....
4. Ежедневно или еженедельно в зависимости от того, как данная процедура оговорена в приказе по учетной политике организации .....

**Вопрос 18.** Кто разрабатывает график документооборота в организации?

*Ответы:*

1. Главный экономист .....
2. Начальник финансового отдела .....
3. Главный бухгалтер .....
4. Начальник отдела внутреннего аудита .....

**Вопрос 19.** Контроль за соблюдением графика документооборота в организации осуществляет:

*Ответы:*

1. Главный экономист .....
2. Начальник финансового отдела .....
3. Руководитель организации .....
4. Главный бухгалтер .....

**Вопрос 20.** Кто утверждает график документооборота?

*Ответы:*

1. Главный бухгалтер .....
2. Руководитель организации .....
3. Главный бухгалтер или руководитель организации, в зависимости от сложившейся практики .....
4. Главный бухгалтер или его заместитель .....

Правильность выбранных ответов сопоставьте с ответами на с. 596.

## Счета и двойная запись

---

---

### 6.1. Счета бухгалтерского учета и их строение. Взаимосвязь между счетами и балансом

Бухгалтерский баланс, как было отмечено ранее, фиксирует моментный срез состояния имущества и источников его формирования на определенную дату. Текущие же изменения в их составе отражаются на счетах бухгалтерского учета.

Счет представляет собой локальную систему, в процессе формирования которой под воздействием хозяйственных операций осуществляются учет, текущий и последующий контроль за наличием и движением экономически однородного объекта.

Движение каждого объекта учета происходит только в двух направлениях: в сторону увеличения и в сторону уменьшения. Например, задолженность перед персоналом по оплате может увеличиваться или уменьшаться (погашаться).

Тем самым признается, что каждое понятие предполагает противоположное понятие. Такая особенность присуща как окружающему нас материальному миру (тепло—холод, день—ночь и т. п.), так и в процессе хозяйственной деятельности организации (затраты—доход, прибыль—убыток и пр.). Применительно к бухгалтерскому учету двойственность отражения экономических событий — это следствие; причина же — двойственность материального процесса. Поэтому двойственность отражения в учете каждого факта хозяйственной жизни проявляется и при раскрытии сущности каждого процесса, составляющих содержание всеобщей формулы капитала (Д-Т-Д<sup>1</sup>). Так, на стадии заготовления

ресурсов двойственность проявляется как в их поступлении (приход), так и в осуществлении необходимых издержек, связанных с их приобретением (расход).

Двойственность производства обусловлена единством процесса, включающего одновременно собственное производство и потребление ранее приобретенных ресурсов.

Равенство сумм в процессе продаж есть следствие эквивалентного обмена стоимостями участниками договора купли-продажи или других взаимных обязательств.

Поэтому в целях отдельного отражения увеличения и уменьшения каждого наименования вида хозяйственных средств и/или источника его формирования счет делится на две части в форме двусторонней таблицы. Левая часть ее называется «дебет», а правая — «кредит»\*.

Остатки и движение на счетах отражаются в зависимости от характера учитываемых объектов в натуральном, трудовом или денежном измерителях. Последний применяется во всех случаях, независимо от указанных особенностей. Такой подход связан с необходимостью получения обобщающих итоговых показателей.

Счета, предназначенные для отражения наличия и движения хозяйственных средств, принято называть *активными счетами*. Например, счет 01 «Основные средства», счет 50 «Касса» и пр.

Остатки в активных счетах записываются по дебету счета.

Активные счета открываются на основании статей актива баланса.

Счета, предназначенные для отражения наличия и движения источников формирования хозяйственных средств, принято называть *пассивными счетами*. К ним относятся счета 80 «Уставный капитал», 02 «Амортизация основных средств» и т. п.

Остатки в пассивных счетах записываются по кредиту счета.

---

\* Дебет (лат. — *он должен*), кредит (лат. — *верит, имеет получить*). Данные термины стали применяться в период появления товарно-денежных отношений и использовались при совершении расчетных и ссудных (кредитных) операций. В настоящее время эти значения потеряли свой первоначальный смысл и применяются только в целях разграничения сторон бухгалтерского счета. В то же время производные от этих слов — дебитор (*должник*) и кредитор (*давший займы, в кредит, поверивший*) — сохранили свое первоначальное значение и применяются ныне.

Пассивные счета открываются в текущем учете на основании статей пассива баланса.

Схема счета имеет следующий вид:

<i>Наименование счета</i>	
Дебет	Кредит

В практической деятельности предприятий применяются счета следующей формы:

Содержание записи	Дебет	Кредит

Чаще всего такая форма используется по счетам расчетов. Открытие счета предполагает запись в него начального остатка и всех последующих изменений, т. е. в конечном итоге оборотов, вызываемых хозяйственными операциями.

*Открыть счет* — значит указать наименование счета (проставить шифр), записать начальный (входящий) остаток (сальдо)\*, если он имеется.

Сумму итогов записи по дебету или кредиту счета (без учета начального остатка) принято называть соответственно дебетовым и кредитовым оборотом. Остаток по счету на начало периода называется *входящим сальдо*. Остаток по счету на конец периода называется *исходящим* (конечным) *сальдо*. Если сумма итога оборота по дебету счета больше суммы итога оборота по кредиту данного счета, то остаток дебетовый. Он показывается на левой стороне счета, где находится начальный остаток.

Если после проведения такой процедуры обнаружится превышение суммы итога оборота по кредиту счета над суммой итога дебетового оборота, то конечный остаток (сальдо) записывается на правой стороне счета, т. е. там, где находится начальный остаток.

Сальдо обязательно исчисляется по каждому счету по состоянию на первое число каждого месяца. В том случае, когда на счете имеется начальный остаток, то новый (конечный) остаток исчисляется с учетом итога записи оборота на той стороне счета,

---

\* *Сальдо* (итал.) — расчет.

где указан начальный остаток за минусом итога записи оборота на противоположной стороне данного счета. В случае отсутствия конечного остатка, т. е. когда он равен нулю, счет считается *закрытым*.

Закрытие счета может быть связано:

- ◆ с перенесением сальдо на другой счет в силу необходимости исчисления по каждому отчетному периоду финансового результата от осуществления отдельных видов деятельности. Так, счет 90 «Продажи» должен быть закрыт ежемесячно счетом 99 «Прибыли и убытки» при наличии операций по их продаже;
- ◆ с природой учитываемого объекта. Например, фирма осуществляет расходы, связанные с освоением новых видов продукции. Произведенные в отчетном месяце расходы на указанные цели не могут быть отнесены ею в себестоимость конкретных видов продукции, так как нет еще выпуска. Поэтому в учете подобные расходы предварительно накапливаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов». После освоения производства и осуществлением выпуска конкретных видов продукции, учтенные на указанном счете расходы равными суммами по каждому отчетному месяцу будут включаться в себестоимость таких видов продукции. Срок списания расходов, сформированных на счете 97, фирма определяет самостоятельно, но в пределах не свыше двух лет. По истечении такого срока счет 97 «Расходы будущих периодов» должен быть закрыт;
- ◆ с действующими нормативными актами по учету отдельных расходов, прежде всего расходов по управлению и обслуживанию производства. К примеру, счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» ежемесячно подлежат закрытию путем их распределения и списания на объекты калькуляции. Ежемесячному закрытию полностью или частично подлежит счет 44 «Расходы на продажу».

*Пример 1.* В активе баланса на начало отчетного периода по статье «Нематериальные активы» указана сумма 10 тыс. руб. При открытии в текущем учете счета 04 «Нематериальные активы» эта сумма как начальный остаток будет записана в дебет данного

счета. Пусть в отчетном периоде в фирме имели место следующие операции:

1. Приобретен патент на производство минеральной воды. Стоимость патента 8 тыс. руб.
2. Продан патент другой фирме в связи с освоением новой технологии изготовления продукта. Стоимость патента, по которой он числился в учете, 9 тыс. руб.
3. В установленном порядке зарегистрирован и принят на баланс товарный знак фирмы на сумму 20 тыс. руб.
4. Фирмой внесен программный продукт для ЭВМ в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия. Стоимость его 12 тыс. руб.

Все операции, связанные с поступлением нематериальных активов, следует записать на левой стороне счета 04 «Нематериальные активы», т. е. по дебету данного счета, а выбытие — на противоположной стороне счета, т. е. по кредиту.

Следовательно, суммы 8 тыс. руб. и 20 тыс. руб. надо записать по дебету счета 04 «Нематериальные активы», а суммы 9 тыс. руб. и 12 тыс. руб. — в кредит данного счета. Подсчитаем указанные суммы.

По дебету счета сумма оборота составит 28 тыс. руб. (8 тыс. руб. + 20 тыс. руб.), а по кредиту — 21 тыс. руб. (9 тыс. руб. + 12 тыс. руб.). Конечный остаток будет равен 17 тыс. руб. (10 тыс. руб. + 28 тыс. руб. — 21 тыс. руб.).

После указанных операций новая схема активного счета 04 «Нематериальные активы» будет такова (руб.):

*Счет 04 «Нематериальные активы»*

Дебет		Кредит	
<u>Начальный остаток.....</u>	<u>1000</u>	2. Продан патент.....	9000
1. Приобретен патент.....	8000	4. Внесен программный продукт в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия.....	12 000
3. Зарегистрирован и оприходован товарный знак.....	20 000		
<u>Всего поступило (дебетовый оборот).....</u>	<u>28 000</u>	<u>Всего списано (кредитовый оборот).....</u>	<u>21 000</u>
Конечный остаток.....	17 000		

Таким образом, общая схема активного счета будет иметь следующий вид:

### Схема активного счета

Дебет	Кредит
Начальный остаток (сальдо)	Уменьшение (списание, выбытие)
Увеличение (поступление) учитываемого объекта (+)	учитываемого объекта (-)
Конечный остаток (сальдо)	

Возникает вопрос: может ли конечный остаток иметь отрицательный результат? Ответ: да, может. Чаще всего это допустимо, если какой-либо актив оприходован в последних числах отчетного месяца при отсутствии, например, по каким-либо причинам сопроводительных документов поставщика. При наличии расхода в этом периоде в такой ситуации конечное сальдо будет отрицательным. Тем не менее, чтобы не нарушать общую схему активного счета, такой остаток на конец месяца будет все равно записан в дебет данного счета, но *красными чернилами*.

В следующем отчетном месяце с поступлением документов поставщика это несоответствие будет устранено.

Итак, на любом счете конечный остаток является производной величиной от его начального сальдо, скорректированной на соответствующую сумму в сторону увеличения и уменьшения. Следовательно, начальное сальдо (НС), дебетовый оборот (ДО), кредитовый оборот (КО) и конечное сальдо (КС) в активном счете будут представлены формулой:

$$НС + ДО - КО = КС,$$

а в пассивном счете:

$$НС + КО - ДО = КС.$$

*Пример 2.* В пассиве баланса (строка 610) на начало отчетного периода приведена статья «Займы и кредиты». Сумма по данной статье 19 тыс. руб. В текущем учете ее содержанию соответствует пассивный счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». Допустим, что в течение месяца в фирме имели место следующие операции:

1. Отражена задолженность перед банком по полученному кредиту сроком на 3 месяца — 40 тыс. руб.
2. Погашена частично задолженность по ранее полученному кредиту, сумма которого перечислена с расчетного счета 12 тыс. руб.
3. Отражены в учете проценты по полученным кредитам — 8 тыс. руб.
4. Погашена задолженность перед банком путем списания денежных средств с расчетного счета организации — 16 тыс. руб.

Входящий (начальный) остаток не погашенных фирмой обязательств перед банком записывается в кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». На этой же стороне счета отразится увеличение обязательств перед банком на сумму 48 тыс. руб. (40 тыс. руб. + 8 тыс. руб.). Списание (уменьшение) задолженности на сумму 28 тыс. руб. (12 тыс. руб. + 16 тыс. руб.) показывается на противоположной стороне — по дебету счета.

Новый (конечный) остаток составит 39 тыс. руб. (19 тыс. руб. + 48 тыс. руб. — 28 тыс. руб.).

Окончательная форма пассивного счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» будет представлена следующим образом (руб.):

*Счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»*

Дебет	Кредит
2. Погашена задолженность..... 12 000	Начальный остаток..... 19 000
	1. Отражена задолженность..... 40 000
3. Погашена задолженность..... 16 000	3. Увеличивается задолженность..... 8000
Всего погашено (дебетовый оборот)..... 28 000	Всего начислено (кредитовый оборот)..... 48 000
	Конечный остаток непогашенных обязательств перед банком..... 39 000

Схема пассивного счета будет иметь следующий вид:

Дебет	Кредит
Уменьшение учитываемого объекта (-)	Начальный остаток
	Увеличение учитываемого объекта (+)
	Конечный остаток

Различают еще активно-пассивные счета. Следовательно, активно-пассивные счета имеют признаки как активных, так и пассивных счетов. Они открываются на основании соответствующих статей актива и пассива баланса. Их перечень определяет две группы счетов:

- счет финансовых результатов;
- счета некоторых расчетов.

Счет финансовых результатов — это счет 99 «Прибыли и убытки». Его применение связано с тем, что финансовый результат не является стабильным. Когда имеет место прибыль фирмы, ее формирование должно отражаться по кредиту счета, так как это источник собственных средств. Счета же для их отражения, как уже отмечалось, относятся к пассивным счетам. Увеличение учитываемого объекта в них показывается на правой стороне счета, т. е. по кредиту.

Если фирма имеет убыток, то его сумма должна быть записана в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» как результат нерационального использования хозяйственных средств. В этом случае счет 99 «Прибыли и убытки» несет в себе признак активного счета. Поэтому формирование убытка следует отражать на левой стороне данного счета. В зависимости от того, какая сумма итога оборота по дебету и кредиту больше, остаток по счету 99 «Прибыли и убытки» может быть дебетовым или кредитовым, т. е. данный счет имеет признаки как активного, так и пассивного счета.

Другое дело — группа счетов расчетов. В ней представлены счета, природа которых по отношению к балансу:

- четко определена. Например, счет 76 «Расчеты с разными

дебиторами и кредиторами». По данному счету может быть два остатка: один по дебету, другой по кредиту. Это связано с тем, что он объединяет, по сути, два счета: «Расчеты с разными дебиторами» (активный счет) и «Расчеты с разными кредиторами» (пассивный счет);

- четко не определена. Так, счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» может иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо в зависимости от того, кто кому должен: подотчетные лица фирме или последняя указанным лицам. Может иметь место ситуация, при которой сложились взаимные обязательства. В таком случае по данному счету будет два остатка: один по дебету (отдельные подотчетные лица должны фирме), другой по кредиту (фирма должна подотчетным лицам).

Примером активно-пассивных счетов являются также счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 75 «Расчеты с учредителями», 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и др.

Так, природа счета 75 «Расчеты с учредителями» в качестве активного счета устанавливается на стадии формирования обязательств учредителями по вкладам в уставный капитал. В сумме признания в учете обязательств в виде взноса (вклада) в уставный капитал организации учредителем рассматривается как его дебиторская задолженность.

В то время, как отражение в учете неисполненных обязательств на сумму начисленных дивидендов по вкладам учредителей по соответствующему отчетному периоду, дает основание рассматривать эти обязательства как кредиторскую задолженность, которую организация должна погашать перед указанными лицами в установленные сроки. На данном этапе счет 75 «Расчеты с учредителями» является пассивным счетом.

Вывод: если природа счета определенно не обозначена и сальдо в нем может быть дебетовым или кредитовым, то такое сальдо называется «плавающим».

Когда в текущем учете по какому-либо счету одновременно два остатка — это *развернутое сальдо*. При составлении ба-

ланса на отчетную дату дебетовое сальдо следует показать в активе, а кредитовое — в пассиве.

Ниже приведена схема активно-пассивного счета, когда данный счет имеет два остатка.

*Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами  
и кредиторами»*

Дебет	Кредит
<u>Начальный остаток (дебетовый)</u>	<u>Начальный остаток (кредитовый)</u>
Увеличение дебиторской задолженности (+)	Увеличение кредиторской задолженности (+)
Уменьшение кредиторской задолженности (—)	Уменьшение дебиторской задолженности (—)
Оборот по дебету (по видам задолженности)	Оборот по кредиту (по видам задолженности)
Конечный остаток (дебетовый)	Конечный остаток (кредитовый)

В такой схеме конечный остаток (дебетовый, кредитовый) исчисляется исходя из природы активного и пассивного счетов.

В практике ведения бухгалтерского учета развернутое сальдо по активно-пассивному счету можно исчислить только в случае детализации учетных записей.

Активные, пассивные и активно-пассивные счета принято называть балансовыми счетами, так как они соответствуют статьям актива и пассива баланса.

Все это дает основание сделать вывод о тесной взаимосвязи между счетами и балансом, основанной на единой экономической классификации объектов учета. Данная взаимосвязь проявляется в следующем:

1) счета в текущем учете открываются на основании данных вступительного баланса;

2) начальные остатки в активных счетах записываются на левой стороне; в пассивных — на правой стороне, т. е. там, где они отражены в балансе на соответствующих им статьях;

3) конечные остатки по счетам, исчисленные с учетом их начальных остатков и экономических событий в отчетном перио-

де, служат исходными данными для составления бухгалтерского баланса на начало следующей отчетной даты;

4) раскрытие содержания балансовых показателей проявляется только с применением данных об оборотах, отражаемых на соответствующих счетах. Так, по статье баланса (код строки 214) «Готовая продукция и товары для перепродажи» двух фирм остаток в одной и той же сумме 1 млн руб., но годовой оборот этих запасов в первой фирме — 12 млн руб., или 1/12 часть годового запаса, т. е. месячный запас; во второй фирме этот показатель — 2 млн руб., т. е. она имеет полугодовой запас.

Раскроем содержание взаимосвязи счетов и баланса на следующем примере.

Допустим, что баланс ООО «Заря» на 1 января 2004 г. имел следующий вид:

Актив	Код строки	На начало отчетного периода, тыс. руб.	Пассив	Код строки	На начало отчетного периода, тыс. руб.
Основные средства	120	310	Уставный капитал	410	460
Запасы	210	190	Кредиторская задолженность	620	221
в том числе:			в том числе:		
Сырье, материалы и другие аналогичные ценности		90	Поставщики и подрядчики		75
Готовая продукция и товары для перепродажи*		100	Задолженность перед персоналом организации		94
Денежные средства		181	Задолженность перед государственными и внебюджетными фондами		40
			Задолженность по налогам и сборам	626	12
Баланс	300	681	Баланс	699	681

Руководитель \_\_\_\_\_ Главный бухгалтер \_\_\_\_\_

\* Остаток относится к готовой продукции.

В январе в организации ООО «Заря» произошли следующие хозяйственные операции:

Сумма (руб.)

1. Получены по счету № 6 от 10 января от завода «Искра» и оприходованы на склад:	
а) материалы по договорной цене .....	80 000
б) налог на добавленную стоимость .....	16 000
Итого .....	96 000
2. Начислена заработная плата персоналу фирмы .....	47 000
3. Произведены отчисления во внебюджетные фонды от начисленной заработной платы — единый социальный налог .....	18 095
4. Получены с расчетного счета и оприходованы в кассу деньги на хозяйственные нужды .....	5000
5. Перечислена с расчетного счета задолженность заводу «Искра» (см. операцию 1) .....	96 000

Последовательность отражения хозяйственных операций такова.

Открываем счета на основании начального баланса. По данным статей актива баланса открываем активные счета:

- 01 «Основные средства»;
- 10 «Материалы»;
- 20 «Основное производство»;
- 43 «Готовая продукция»;
- 50 «Касса»;
- 51 «Расчетный счет»;
- 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

По данным статей пассива баланса открываем пассивные счета:

- 80 «Уставный капитал»;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Раскроем экономическую сущность произведенных в январе хозяйственных операций:

1. Увеличиваются наличие производственных запасов на складе и сумма налога на добавленную стоимость с одновременным увеличением обязательств (кредиторской задолженности) перед поставщиком.

2. Возрастают текущие издержки организации с одновременным увеличением обязательств (кредиторской задолженности) на сумму начисленной, но еще не выплаченной заработной платы персоналу фирмы.

3. Аналогичное увеличение текущих издержек на суммы начисленных, но еще не погашенных обязательств перед внебюджетными фондами.

4. Уменьшение денежных средств на расчетном счете и увеличение их в кассе организации.

5. Уменьшение денежных средств на расчетном счете и уменьшение (погашение) обязательств перед поставщиком.

Отразим на счетах указанные выше хозяйственные операции исходя из их экономического содержания. Подсчитаем обороты и исчислим остатки по каждому счету на начало следующего отчетного периода (на 1 февраля).

*Счет 1 «Основные средства»*

Дебет	Кредит
Остаток на 01.01.2004 г. — <u>310 000</u>	
Оборот —	Оборот —
Остаток на 01.02.2004 г. — 310 000	

*Счет 10 «Материалы»*

Дебет	Кредит
Остаток на 01.01.2004 г. — <u>90 000</u>	
1а) 80 000	
Оборот — 80 000	Оборот —
Остаток на 01.02.2004 г. — 170 000	

*Счет 43 «Готовая продукция»*

Дебет	Кредит
Остаток на 01.01.2004 г. — <u>100 000</u>	
Оборот —	Оборот —
Остаток на 01.02.2004 г. — 100 000	

*Счет 50 «Касса»*

Дебет	Кредит
Остаток на 01.01.2004 г. — <u>6000</u>	
4) 5000	
Оборот — 5000	Оборот —
Остаток на 01.02.2004 г. — 11 000	

**Счет 51 «Расчетные счета»**

Дебет	Кредит
Остаток на 01.01.2004 г. — 175 000	4) 5000 5) 96 000
Оборот —	Оборот — 101 000
Остаток на 01.02.2004 г. — 74 000	

**Счет 20 «Основное производство»**

Дебет	Кредит
Остаток на 01.01.2004 г. — 2) 47 000 3) 18 095	
Оборот — 65 095	Оборот —
Остаток на 01.02.2004 г. — 65 095	

**Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

Дебет	Кредит
5) 96 000	Остаток на 01.01.2004 г. — 75 000 1) 96 000
Оборот — 96 000	Оборот — 96 000
	Остаток на 01.02.2004 г. — 75 000

**Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»**

Дебет	Кредит
	Остаток на 01.01.2004 г. — 40 000 3) 18 095
Оборот —	Оборот — 18 095
	Остаток на 01.02.2004 г. — 58 095

**Счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»**

Дебет	Кредит
Остаток на 01.01.2004 г. —	
16) 16000	
Оборот — 16 000	Оборот —
Остаток на 01.02.2004 г. — 16 000	

**Счет 80 «Уставный капитал»**

Дебет	Кредит
	Остаток на 01.01.2004 г. —  460 000
Оборот —	Оборот —
	Остаток на 01.02.2004 г. — 460 000

**Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**

Дебет	Кредит
	Остаток на 01.01.2004 г. — 94 000 2) 47 000
Оборот —	Оборот — 47 000
	Остаток на 01.02.2004 г. — 141 000

**Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»**

Дебет	Кредит
	Остаток на 01.01.2004 г. — 12 000
Оборот —	Оборот —
	Остаток на 01.02.2004 г. — 12 000

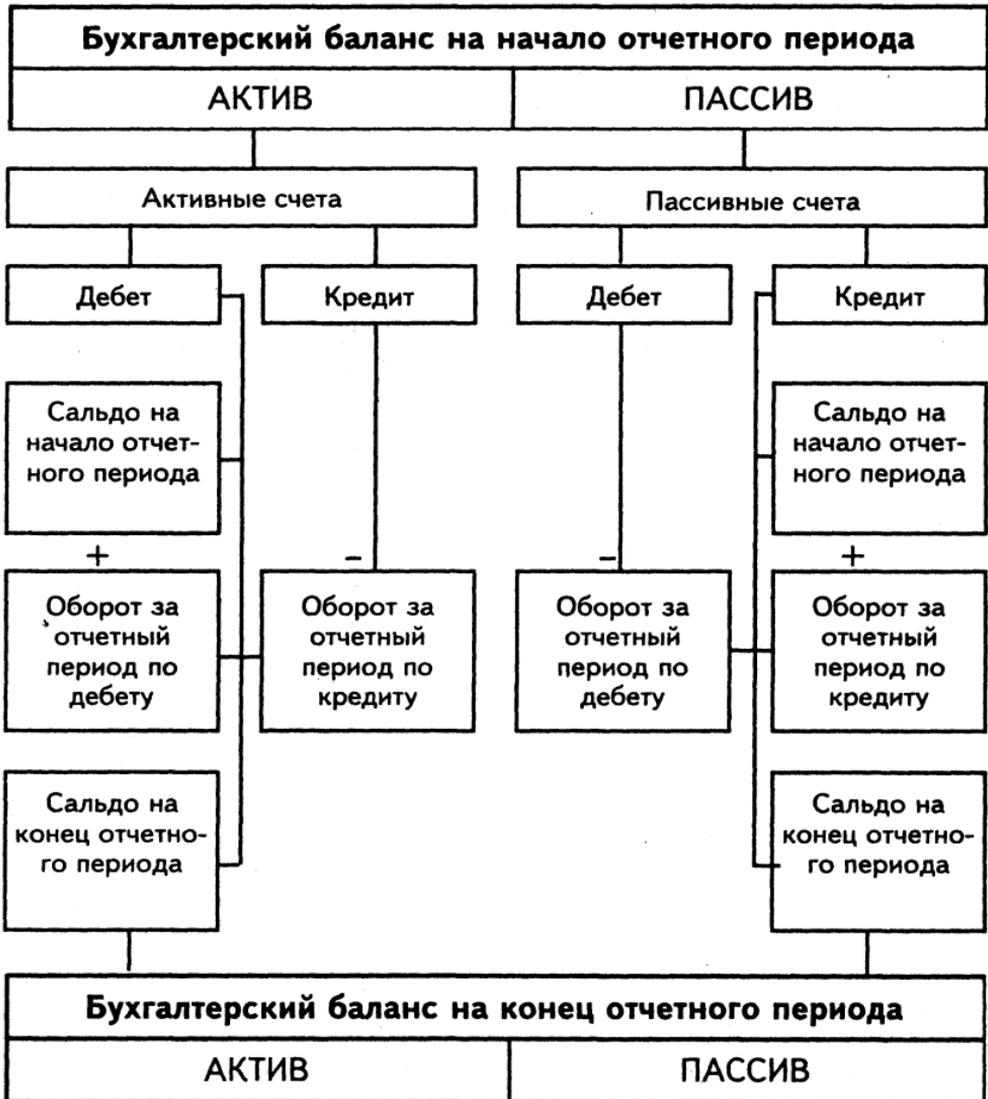
На основании исчисленных конечных остатков по счетам бухгалтерского учета составим баланс ООО «Заря» на 1 февраля 2004 г.

**Баланс ООО «Заря» на 1 февраля 2004 г.**

Актив	Код строки	На конец отчетного периода	Пассив	Код строки	На конец отчетного периода
Основные средства	120	310	Уставный капитал	410	460
Запасы	210	336	Кредиторская задолженность	620	287
В том числе			В том числе		
Сырье, материалы и другие аналогичные ценности		170	Поставщики и подрядчики		75
Затраты в незавершенном производстве		66	Задолженность перед персоналом организации		141
Готовая продукция и товары для продажи		100	Задолженность перед государственными и внебюджетными фондами		59
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	16	Задолженность по налогам и сборам		12
Денежные средства	260	85			
<b>Баланс</b>	<b>300</b>	<b>747</b>	<b>Баланс</b>	<b>700</b>	<b>747</b>

Руководитель \_\_\_\_\_ Главный бухгалтер \_\_\_\_\_

Взаимосвязь между счетами и балансом представлена на схеме 6.1. Названия счетов и статей баланса, на основании которых открыты счета в текущем учете, как правило, совпадают, поскольку как счета, так и баланс основываются на одной и той же экономической классификации объектов учета и органически связаны между собой. Так, статье актива «Основные средства» соответствует счет 01 «Основные средства»; статье пассива баланса «Уставный капитал» — счет 80 «Уставный капитал» и т. д. Иногда один счет



представлен в балансе двумя статьями. Например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в активе баланса включен в комплексную статью «Прочие дебиторы», а в пассиве — в статью «Прочие кредиторы», поскольку данный счет является активно-пассивным счетом по отношению к балансу. Напротив, несколько счетов могут быть представлены в балансе одной статьёй. К примеру, счета 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары» в балансе

объединены в одну статью «Готовая продукция и товары для перепродажи». Экономический смысл имущества, отраженного по данной статье, не изменился, но для потенциального покупателя эта информация приобретает более глубокий смысл в его стремлении наладить деловое сотрудничество с этой фирмой.

С вводом в действие нового плана счетов устранены расхождения, содержание которых сводилось к тому, что ранее названия отдельных счетов были представлены в балансе статьями, имеющими более широкое толкование. Это касается счетов учета денежных средств: 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета». Такое толкование обусловлено действующим законодательством, согласно которому организация имеет право на открытие нескольких расчетных и валютных счетов как в одном, так и разных отделениях банков.

Наконец, в текущем учете представлены счета, которые в балансе отсутствуют, так как закрываются до составления последнего. К ним относятся счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. Они не имеют сальдо ни на начало, ни на конец отчетного периода.

В бухгалтерском учете применяются еще *забалансовые счета*. На этих счетах отражается формирование информации об имуществе организации, не принадлежащем ей, но:

- ◆ временно используем, исходя из условий договора (001 арендованные основные средства, 003 товарно-материальные ценности, принятые в переработку);
- ◆ не используем в связи с невыполнением партнером своих обязательств по договору в виде недопоставки товарно-материальных ценностей, низкого их качества и пр. (002 товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение);
- ◆ принятом для определенных целей согласно условиям договора (004 товары, принятые на комиссию; 005 оборудование, принятое для монтажа).

В составе забалансовых счетов предусмотрены счета условных прав и обязательств (обеспечения обязательств и платежей полученные, обеспечения обязательств и платежей выданные).

Наконец, необходимость применения забалансовых счетов

связана с осуществлением контроля за отдельными хозяйственными операциями (списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов, бланки строгой отчетности).

Как видно, среди требований, обусловивших применение забалансовых счетов, определяющим является четкое разграничение имущества исходя из степени прав владения. Если эти права владения ограничены, то такое имущество учитывается за балансом. В балансе оно учитывается только собственником. Подобная методология учета позволяет исключить повторный счет подобных активов.

С этой целью учет операций на забалансовых счетах ведется по простой системе учета: каждое экономическое событие регистрируется только по одному счету. Запись осуществляется или только по его дебету, или только по кредиту, т. е. используется одинарная запись, не затрагивающая связь между забалансовыми счетами или ими и балансовыми счетами.

Итак, динамика движения активов и источников их формирования в бухгалтерском учете моделируется двумя способами:

- дискретным — в виде периодически составляемых балансов;
- непрерывным — путем отражения последствий каждой хозяйственной операции на счетах.

Между этими способами существует тесная информационная связь: регистрация экономических событий на счетах бухгалтерского учета является основным источником при составлении бухгалтерских балансов.

## 6.2. Двойная запись, ее сущность и значение

Двойная запись, как было отмечено ранее, есть результат двойственного, диалектического характера кругооборота хозяйственных средств.

В процессе кругооборота хозяйственных средств под воздействием хозяйственных операций происходит смена форм стоимости в каждом его акте. Так, на стадии акта (процесса) снабжения

денежная форма капитала приобретает материально-вещественную форму в виде производственных запасов. В следующем акте — процессе их потребления — эти запасы путем обработки превращаются в готовую продукцию (товар). Наконец, на стадии продажи готовая продукция снова меняет свою форму, превращаясь в денежный капитал с приращением на сумму добавленной стоимости. Поэтому всякое изменение в состоянии того или иного объекта учета требует уточнения формы его стоимости в момент совершения и в момент окончания хозяйственной операции. Двойственность записи, затрагивающей имущественные счета, обусловлена одновременно наличием потребительной стоимости и стоимости, присущих объекту, учитываемому на таком счете.

Двойственность записи, характерная для счетов, на которых отражаются обязательства участников экономического события, порождена двойственным характером процесса обмена. Следовательно, каждая хозяйственная операция должна быть отражена как минимум на двух взаимосвязанных счетах в одной и той же сумме. Природа этих счетов должна соответствовать содержанию соответствующих статей баланса, которые затронуты данной хозяйственной операцией.

В том случае, когда в балансе отсутствуют аналогичные по содержанию статьи, поскольку эти счета закрываются до составления баланса, взаимосвязанные счета должны раскрывать содержание соответствующих объектов, в развитие которых они открыты.

В текущем учете регистрация хозяйственных операций будет зафиксирована в одной и той же сумме по дебету одного счета и кредиту другого счета.

Счета, затрагиваемые в одной хозяйственной операции методом двойной записи, принято называть *корреспондирующими счетами*. Например, счет 50 «Касса» может корреспондировать со счетами 51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т. п. Таковую связь между счетами принято называть *корреспонденцией счетов*. Она устанавливается исходя из экономической сущности конкретного экономического события и указывается зачастую в самом первичном документе. В даль-

нейшем это облегчает занесение данного события в соответствующий учетный регистр.

Отразить в учете корреспонденцию счетов значит указать, на какой счет по данной операции должна быть записана сумма в дебет и на какой — в кредит. Поэтому при осуществлении данной процедуры должен четко соблюдаться принцип, согласно которому запись в дебет счета должна сопровождаться указанием на корреспондирующий с ним счет по кредиту в этой же сумме. Когда производится запись операции в кредит счета, одновременно указывается корреспондирующий с ним счет по дебету. Исходя из данного принципа в первичном документе может указываться графа «корреспондирующий счет» с подразделением на две графы «счет, субсчет» и «код аналитического учета» (например, акт о приеме (поступлении) оборудования, ф. № ОС-14). В других документах данный принцип реализуется, когда последние указанные выше две графы являются составляющими граф «дебет» и «кредит».

Применение корреспонденции счета в системе бухгалтерского учета позволяет уяснить сущность каждой записи, понять экономическое содержание хозяйственных операций. Если подобная связь между счетами отсутствует, то о таких счетах принято говорить, что они не корреспондирующие. Так, счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», в силу своей экономической сущности, не может быть связан со счетом 80 «Уставный капитал», а счет 01 «Основные средства» — со счетом 42 «Торговая наценка», и т. д.

Саму запись хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета на основании оправдательного документа принято называть *бухгалтерской проводкой*.

Для того чтобы составить бухгалтерскую проводку, надо обладать не только определенной суммой знаний, но и представлять последовательность ее оформления. Прежде всего надо четко понимать экономическую сущность конкретной хозяйственной операции. Только на основании такого понимания можно определить, какие два корреспондирующих счета будут отражать данную операцию.

В литературе нередко рассматривают понятия «бухгалтерская проводка» и «корреспонденция счетов» как одно целое. Дей-

ствительно, исходя из рассмотрения их определений, эти два понятия очень созвучны по своей сути.

В теории бухгалтерского учета обособленно не выделяется приоритет бухгалтерской проводки по отношению к корреспонденции счетов. Отсутствует и обратная зависимость. Вместе с тем расширение круга пользователей учетной информацией и как результат этого усложнение хозяйственных связей обоснованно требуют искать более современные определения признания к учету экономических событий. Представляется, что адекватным бухгалтерской проводке, а равно и корреспонденции счетов, могло бы быть понятие «модель экономического события» (МЭС).

Например, предприятие приобрело и оприходовало на склад материалы, полученные от поставщика. Моделируя данное экономическое событие для целей отражения в учете, надо признать, что у покупателя возникают обязательства перед данной организацией на стоимость полученного, но не оплаченного еще имущества. Это заемный капитал, который покупатель должен погасить в соответствии с принятыми на себя обязательствами по ранее заключенному договору. В этом суть экономического события и ее экономическое содержание. Перед бухгалтером, имеющим приходный документ, оформленный складом, и счет-фактуру поставщика, стоит вопрос: на каком этапе отразить данную хозяйственную операцию в учете:

1. Когда возникла потребность в данном виде материала, если первая информация об этом представлена в отдел снабжения в виде заявки, поданной начальником цеха.
2. На ее основании отдел снабжения оформил и отправил заказ поставщику, с которым установлены деловые связи.
3. Поставщик выписал счет-фактуру и оформил отгрузку, подтвержденную отгрузочным документом (товарно-транспортной накладной) транспортной организации.
4. Работник склада представил в бухгалтерию приходный ордер на поступивший груз.
5. Бухгалтер получил от поставщика счет-фактуру и необходимые сопроводительные документы по данной поставке.
6. Бухгалтер получил выписку из банка об оплате предприятием данных материалов.

Из приведенного перечня хозяйственных операций для бухгалтера определяющими являются 3 и 4, ибо они должны исходить из общепринятого положения перехода права собственности на имущество, которое имеет собственника, к другому лицу на основании договора купли-продажи или иной сделки об отчуждении этого имущества. Следовательно, хозяйственная операция в соответствии с условиями договора может быть зарегистрирована на момент перехода права собственности на данные материалы от поставщика к покупателю и возникновения обязательств по последующему их погашению. В операции будут затронуты два счета: 10 «Материалы» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Знание природы данных счетов по отношению к балансу позволяет в дальнейшем без особой сложности отразить эту хозяйственную операцию в виде бухгалтерской проводки. В самом деле, счет 10 «Материалы» — активный, так как отражает наличие и движение имущества. Поступление (увеличение) в активных счетах отражается по дебету. Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в данной ситуации — пассивный, ибо покупатель привлек заемные средства другой организации. Это кредиторская задолженность. Ее возникновение надо отразить по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» исходя из природы пассивного счета.

Следовательно, приведенная выше хозяйственная операция будет отражена следующей бухгалтерской проводкой:

*Дебет счета 10 «Материалы»,*

*Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».*

Данная хозяйственная операция может быть отражена в учете и в момент наступления действий 5 и 6, поскольку данный вариант не противоречит действующему законодательству.

В любом случае общие принципы постановки бухгалтерского учета на предприятии, помимо рассмотренных выше, сводятся к проблеме обоснованности выбранной оценки при оприходовании имущества или отражении в учете соответствующих обязательств.

Методика составления бухгалтерских проводок может быть представлена в виде табл. 6.1.

№ п/п	Краткое содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Экономическая сущность хозяйственной операции	Наименование счетов	Отношение счета к балансу	Влияние хозяйственной операции на итог баланса		Бухгалтерская проводка	
						в сторону увеличения (+)	в сторону уменьшения (-)	дебет	кредит
1	По чеку № 061310 получены в банке наличные деньги на выдачу заработной платы персоналу фирмы и оприходованы в кассу	10000	Изменилось местонахождение денежных средств	Касса (50) Расчетные счета (51)	Активный Активный	+	-	Счет 50 «Касса»	Счет 51 «Расчетные счета»
2	По расходному кассовому ордеру №5 от 03.02.2003 г. выдана из кассы заработная плата персоналу фирмы	9500	Погашены обязательства по заработной плате персоналом фирмы	Расчеты с персоналом по оплате труда (70) Касса (50)	Пассивный Активный	-	-	Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Счет 50 «Касса»
	и т. д.								

Использование способа двойной записи совсем не означает, что сумма по каждой хозяйственной операции должна быть зафиксирована в текущем учете два раза. Современная технология регистрации операций предусматривает использование *шахматного способа*, когда сумма записывается в учете один раз на пересечении горизонтальной и вертикальной линий в соответствующем регистре. Подробно об этом — в гл. 6.

Тем самым сокращается количество учетных записей. Возрастает наглядность в восприятии операции, поскольку оба корреспондирующих счета представлены в одном месте. В этом преимущество шахматной записи перед *линейной*, содержание которой определяет размещение на одной строке (линии) суммы по дебету и кредиту счета.

Когда в хозяйственной операции затрагиваются два счета —

это *простая* бухгалтерская проводка. Если по дебету два и более счетов, а по кредиту один счет, или наоборот, то это — *сложная* бухгалтерская проводка.

*Пример.* По счету оприходованы материалы, поступившие от поставщика. По счету значится:

- а) договорная цена материалов ..... 300 тыс. руб.;
  - б) налог на добавленную стоимость ..... 60 тыс. руб.
- 

Итого по счету ..... 360 тыс. руб.

Счет еще не оплачен.

На сумму 300 тыс. руб. следует отразить приход материалов. Это вид имущества. Следовательно, материалы, рассматриваемые как конкретный вид имущества, должны быть записаны в дебет счета 10 «Материалы», поскольку данный счет активный. Такова же по отношению к балансу природа счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Поэтому сумму 60 тыс. руб. необходимо также отнести в дебет указанного счета. Следовательно, общая сумма обязательств перед поставщиком составила 360 тыс. руб. Это кредиторская задолженность и представляет собой источник заемных средств. В связи с этим счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — пассивный и задолженность надо показать по кредиту данного счета на сумму 360 тыс. руб.

В сложной бухгалтерской проводке должно быть не менее трех корреспондирующих счетов. Их применение сокращает количество учетных записей, а потому облегчает ведение учета.

По способу отражения бухгалтерские проводки бывают *формульные, графические, структурные и матричные*.

*Формульные* бухгалтерские проводки представлены в линейном виде, в котором наряду с наименованием корреспондирующего счета указывается также его шифр (код).

*Пример.* Возвращены из кассы в банк не востребовавшие суммы заработной платы: дебет счета 51 «Расчетные счета», кредит счета 50 «Касса».

*Графические* бухгалтерские проводки раскрывают типизацию корреспондирующих счетов. Отсюда их назначение — использо-

вание при разработке программ автоматизированного учета. В ней каждая бухгалтерская проводка — это алгоритм конкретной хозяйственной операции.

Графически такая взаимосвязь между счетами представляет собой сетевой граф. Внутри графа показывается код корреспондирующего счета, а левая и правая стороны графа указывают саму корреспонденцию счетов, ориентируясь по направлению стрелки. Направление стрелки с указанием номера хозяйственной операции «идет» от кредитуемого счета к дебетуемому.

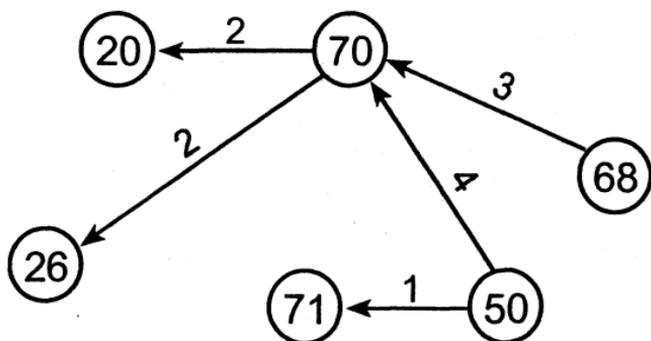
*Пример.* Пусть имеют место следующие хозяйственные операции (табл. 6.2).

Таблица 6.2

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
1	Выданы деньги в подотчет на служебную командировку работнику фирмы	Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	Счет 50 «Касса»
2	Начислена заработная плата персоналу фирмы за отчетный месяц: а) рабочим основного производства б) аппарату управления	Счет 20 «Основное производство»  Счет 26 «Общехозяйственные расходы»	Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
3	Удержан налог на доходы физических лиц с заработной платы персонала фирмы	Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»
4	Выплачена заработная плата персоналу фирмы	Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Счет 50 «Касса»

Схема 6.2 раскрывает логическую связь между счетами и позволяет уяснить экономическую сущность приведенных хозяйственных операций.

Схема 6.2



В учебных целях применяются структурные и матричные записи.

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

Применение в теории и практике бухгалтерского учета получили *отрицательные (исправительные)* бухгалтерские проводки. В текущем учете суммы записываются красными чернилами. Для того чтобы не нарушать экономический смысл хозяйственной операции, сумма вычитается из записи, сделанной в данной части счета отрицательным (красным) знаком. Такой подход сохранен и по другому счету, связанному (корреспондирующему) по данной хозяйственной операции.

*Пример.* В течение месяца со склада на производство отпущено и израсходовано материалов на 10 тыс. руб. по плановой себестоимости. На эту сумму была составлена бухгалтерская проводка:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 10 «Материалы» — 10 тыс. руб. (1).

Запись по дебету счета 20 «Основное производство» произведена в связи с тем, что он по отношению к балансу активный. Поскольку затраты в производстве на стоимость израсходованных и др. материалов возросли, увеличение следует отразить по дебету счета 20 «Основное производство». Счет 10 «Материалы» также активный и уменьшение их на складе (расход) необходимо показать по кредиту данного счета.

В конце месяца, после исчисления всех расходов по приобретению материалов, фактическая их себестоимость в сумме, относящейся к израсходованным материалам, — 9 тыс. 500 руб., т. е. имеет место экономия в сумме 500 руб. (10 тыс. руб. — 9,5 тыс. руб.). Поскольку на издержки производства первоначально была отнесена себестоимость материалов на 500 руб. больше, надо на эту сумму уменьшить величину указанных издержек. Не искажая экономическую сущность оборотов по счетам данной операции, сумму экономии — 500 руб. надо записать красными чернилами, т. е., по существу, из 10 тыс. руб. будут исключены 500 руб. Тем самым полученный итог — 9,5 тыс. руб. (10 тыс. руб. — 0,5 тыс. руб.) реально составит фактическую себестоимость израсходованных материалов на производство. На сумму экономии в учете будет сделана аналогично первоначальной бухгалтерская проводка:

*Дебет счета 20 «Основное производство»,  
Кредит счета 10 «Материалы» — 500 руб. (2).*

Схематично на счетах бухгалтерского учета указанные две бухгалтерские проводки получают следующее отражение:

*Счет 10 «Материалы»*

Дебет	Кредит
Начальное сальдо (фактическая себестоимость)	1) 10 тыс. руб. 2) 0,5 тыс. руб.
	Оборот 9,5 тыс. руб.

Дебет	Кредит
1) 10 тыс. руб.	
2) 0,5 тыс. руб.	
Оборот 9,5 тыс. руб.	

Сумма 500 руб. будет записана красными чернилами или взята в рамку (как в нашем примере).

Двойная запись представляет собой так называемую «*диаграфическую запись*». Как уже было установлено, факт хозяйственной деятельности субъекта в учете фиксируется по дебету одного счета и кредиту другого счета. В этом суть данной записи.

Причем такой подход позволяет одновременно представить соответствующую информацию пользователям как в обобщенном — синтетическом виде, так и на соответствующем аналитическом уровне.

Каждый факт хозяйственной жизни признается в учете как одностороннее или двустороннее действие одного или двух участников.

Из всего изложенного следует строго определенный вывод: наличие множества видов бухгалтерских проводок раскрывает большие возможности в описании и раскрытии сущности отдельных фактов хозяйственной жизни организации.

В бухгалтерском учете наряду с двойной записью различают и *одинарные* записи. Если необходимость двойной записи вытекает из двойственной группировки хозяйственных средств, представленных в балансе, то одинарная запись распространяется на их наличие, представленное за балансом. Поэтому одинарная запись используется на забалансовых счетах. В связи с чем говорить о корреспонденции таких счетов не приходится.

*Пример.* Ввиду нарушений условий договора покупатель отказался от оплаты счета-фактуры на сумму 5 тыс. руб. В таком случае он должен принять товарно-материальные ценности, поступившие от поставщика, на ответственное хранение. В учете покупателя будет сделана запись: дебет счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», руб. 5000.

При возврате этих ценностей поставщику данная операция в учете будет отражена записью: кредит счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», руб. 5000. Такая запись называется еще *униграфической*.

В учете каждой хозяйственной операции присваивается свой порядковый номер, который указывается при ее *разноске* по счетам. Данная процедура называется *систематической записью*, так как разноска предполагает запись по дебету одного счета и кредиту другого счета в определенном порядке (системе). Такая систематизация используется для получения необходимых показателей об отдельных объектах, учитываемых на соответствующих счетах.

*Хронологическая запись*\* предусматривает бессистемную регистрацию бухгалтерских проводок, придерживаясь только календарной очередности их оформления путем присвоения каждой из них очередного порядкового номера. Она используется в текущем учете с целью подтверждения полноты и правильности разноски по счетам за отчетный период, т. е. с ее помощью контролируется систематическая запись.

Наибольший эффект достигается сочетанием хронологической и систематической записей. В такой комбинации запись в учетном регистре называется *синхронистической*.

Современные способы регистрации, обработки документов, составления бухгалтерских проводок и разноски их по счетам делают эту процедуру менее трудоемкой.

В полной мере создаются условия для реализации достоинств двойной записи, заложенных в ее сущности.

Во-первых, в автоматическом режиме осуществляется подсчет сумм по дебетуемым и кредитуемым счетам, что исключает ошибки при подсчете оборотов и остатков, подтверждая тем самым полноту зарегистрированных хозяйственных операций.

Во-вторых, обеспечивается взаимный контроль между исполнителями, осуществляющими соответствующие хозяйственные операции.

В-третьих, на основании корреспонденции счетов определя-

---

\* *Хронологический* (греч. *chronos* — время) — построенный в порядке последовательности событий во времени.

ется экономическая целесообразность и своевременность фактов хозяйственной жизни.

В-четвертых, путем накапливания однородных операций в процессе необходимой их группировки становится возможным по окончании отчетного периода делать одну запись по общему итогу, не нарушая при этом экономическую сущность операций. Тем самым резко снижается трудоемкость учетного процесса.

### 6.3. Счета аналитического и синтетического учета

Современные средства регистрации и обработки учетной информации позволяют получать показатели с любой степенью детализации и обобщения.

Усложнение хозяйственных процессов с точки зрения формирования информационных потоков, как результат нарождающихся новых форм собственности, расширяет аналитические возможности бухгалтерского учета.

Пользователь учетной информации должен располагать необходимыми данными о различных видах имущества, источниках его формирования, а также отдельных хозяйственных процессах. В зависимости от целей использования этой информации она подготавливается в обобщенном или детализированном виде в соответствующих единицах измерения. Различные пользователи предъявляют различные требования к плотности информации.

Если, например, для руководителя фирмы важно знать степень обеспеченности в целом производственными запасами, то начальника цеха в большей степени интересует информация о номенклатуре этих запасов. От этого зависит выполнение производственной программы цеха, выпуск готовой продукции в соответствующем ассортименте, загрузка отдельных групп и видов оборудования, использование рабочих и т. п. Исходя из этого в бухгалтерском учете для получения различных по степени детализации показателей используются синтетические и аналитические счета. Соответственно этим двум видам счетов ведется синтетический и аналитический учет.

Определение данных видов учета закреплено ст. 2 Закона РФ «О бухгалтерском учете».

Синтетический учет по законодательству рассматривается как учет обобщенных данных, раскрывающих виды имущества, обязательства и хозяйственные операции по строго установленным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Аналитический учет — учет, информация которого накапливается в лицевых, материальных и иных аналитических счетах, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Аналитический учет является наиболее трудоемким, так как составляет основу бухгалтерского учета в той степени детализации учитываемых объектов, в какой это нужно для аппарата управления предприятием, а также его внешних пользователей.

*Синтетические счета* (греч. *synthetikos* — основанный на синтезе, сводный, обобщенный, объединенный) содержат информацию о хозяйственных средствах и операциях в обобщенных показателях. Поскольку эти показатели в учете формируются только в денежном измерителе, то синтетический учет ведется в стоимостном выражении. К таким счетам относятся счета 04 «Нематериальные активы», 50 «Касса», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

*Аналитические счета* (греч. *analytikos* — разложение, расчленение, разбор) используются в целях детальной характеристики учитываемых объектов. Между синтетическими и аналитическими счетами существуют тесная связь и взаимозависимость. Аналитические счета открываются в развитие каждого синтетического счета. Степень детализации аналитических счетов достигается путем использования трех видов измерителей: натурального, трудового и денежного. Например, к синтетическому счету «Материалы» могут быть открыты аналитические счета: ключ гаечный размером 12 × 14, штангенциркуль и т. д.

Счета аналитического учета также как и синтетические счета имеют строение в виде двусторонней таблицы. По ним тоже подсчитывают обороты и остатки.

Рассмотрим более подробно особенности синтетических и аналитических счетов.

Пусть синтетический счет «Материалы» содержит следующую информацию за отчетный месяц (руб.):

Счет 10 «Материалы»

Дебет	Кредит
Начальное сальдо 10455,0	
1) 3850,0	2) 3866,2
3) 5159,5	4) 4902,0
Оборот 9009,5	Оборот 8768,2
Конечное сальдо 10 696,3	

Представленная в нем информация в самом общем виде показывает наличие и движение данного вида имущества. Она дает стоимостную оценку материалов, не раскрывая конкретные характеристики этого объекта учета. Такие сведения можно получить только при применении аналитических счетов.

В целях упрощения представим содержание синтетического счета «Материалы», состоящим из двух аналитических счетов: «Халаты хлопчатобумажные» (табл. 6.3) и «Круги абразивные» (табл. 6.4).

Таблица 6.3

Халаты хлопчатобумажные

Дебет				Кредит			
Номер операции	Количество, шт.	Цена, руб.	Сумма, руб.	Номер операции	Количество, шт.	Цена, руб.	Сумма, руб.
Сальдо на начало месяца	200	50	10000				
1)	60	55	3300	2)	70	51,1	3577,0
3)	91	54,5	4959,5	4)	85	52,0	4420,0
Оборот за месяц	151		8259,5	Оборот за месяц	155		7997,0
Сальдо на конец месяца	196	52,3	10262,5				

## Круги абразивные

Дебет

Кредит

Номер операции	Количество, шт.	Цена, руб.	Сумма, руб.	Номер операции	Количество, (шт.)	Цена, руб.	Сумма, руб.
Сальдо на начало месяца	10	45,5	455				
1)	11	50	550	2)	6	48,2	289,2
3)	4	50	200	4)	10	48,2	482,0
Оборот за месяц	15		750	Оборот за месяц	16		771,2
Сальдо на конец месяца	9	48,2	433,8				

Как видим, по синтетическому счету 10 «Материалы» остаток на начало месяца в сумме 10 тыс. 455 руб. в аналитическом учете представлен счетом «Халаты хлопчатобумажные» в сумме начального остатка 10 тыс. руб. и счетом «Круги абразивные» на 455 руб. Остатки по этим счетам равны общему итогу потому, что они составляют части целого экономически однородного объекта, детализируя его и тем самым раскрывая экономическую сущность данного синтетического счета. Детализация достигается тем, что остатки по аналитическим счетам приведены как в натуральном, так и денежном измерении. Совпадают суммы их дебетовых оборотов 9009,5 руб. (8259,5 руб. + 750 руб.) с суммой оборота по дебету синтетического счета 10 «Материалы» — 9009,5 руб. Равенство имеет место по кредитовым оборотам аналитических счетов 8768,2 руб. (7997,0 руб. + 771,2 руб.) с суммой оборота объединяющего их синтетического счета 8768,2 руб. Наконец, соблюдается тождество конечных остатков по аналитическим счетам 10 696,3 руб. (10 262,5 руб. + 433,8 руб.) с остатком на конец месяца по счету 10 «Материалы» — 10 696,3 руб. Данное тождество обусловлено тем, что суммы по каждой опе-

рации в отчетном периоде по аналитическим счетам отражаются на той же стороне, что и на синтетическом. Итог этих сумм, отраженный по каждой операции на аналитических счетах, всегда равен итогу на общую сумму, отраженную по той или иной операции обобщающего их синтетического счета.

Равенство конечных остатков по аналитическим счетам с конечным остатком синтетического счета 10 «Материалы» вызвано тем же, что и равенство начальных остатков. Совпадение всех сумм вполне логично, поскольку одновременно осуществлялись параллельные записи в аналитических и синтетических счетах. Разница состоит лишь в том, что в аналитических счетах начальные и конечные остатки, а также движение по этим счетам в отчетном периоде отражались в развернутом виде как в натуре (шт.) с указанием цены за единицу, так и по стоимости. В синтетическом же счете как остатки, так и операции показаны общим итогом в денежной оценке. Такая методология учета характерна почти для всех аналитических и синтетических счетов, затрагивающих наличие и движение хозяйственных средств. Счета источников хозяйственных средств, характеризующие собственный и заемный капитал, в аналитическом и синтетическом учете ведутся, как правило, в денежном выражении.

Исключение касается той части хозяйственных средств и источников их образования, которая выражена в иностранной валюте. В таком случае возникает необходимость пересчета выраженной в этой валюте стоимости имущества и обязательств в рубли.

В аналитическом и синтетическом учете ведется параллельный их учет отдельно по каждому направлению иностранной валюты с пересчетом в рубли.

Пересчет соответствующей части стоимости имущества и обязательств, выраженной в той или иной иностранной валюте, в рубли осуществляется по курсу котировки Центрального банка Российской Федерации для конкретной иностранной валюты по отношению к рублю.

Для целей бухгалтерского учета пересчет в рубли производится по курсу Центрального банка Российской Федерации, дей-

ствующему на дату совершения хозяйственной операции в иностранной валюте.

По таким видам имущества и обязательств, как денежные средства в кассе, на счетах в банках и иных кредитных учреждениях, денежные и платежные документы, краткосрочные ценные бумаги, средства в расчетах, остатки средств целевого финансирования, выраженных в иностранной валюте, пересчет стоимости в рубли осуществляется на дату совершения хозяйственной операции в иностранной валюте и на дату составления бухгалтерской отчетности. Кроме того, пересчет стоимости денежных средств в кассе, на счетах в банках и иных кредитных учреждениях допускается производить по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых Центральным банком Российской Федерации.

Различные единицы измерения используются также при отражении операций по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По данному счету аналитический учет ведется по каждому работнику не только в денежном (руб.), но и в натуральном (часах) измерителях.

Отмеченные нюансы в ведении некоторых аналитических и синтетических счетов скорее исключение, чем правило. Общее же правило состоит в том, что схема аналитических счетов, на которых ведется учет источников хозяйственных средств и расчетов, обычно совпадает со схемой объединяющих их синтетических счетов. Эта схема выглядит значительно проще и ведение учета при этом менее трудоемко, чем на аналитических счетах учета имущества.

*Общий вывод, который следует сделать из взаимосвязи аналитических и синтетических счетов, состоит в том, что начальные и конечные остатки, равно как и обороты по дебету и кредиту аналитических счетов, должны быть соответственно равны начальному и конечному остатку, а также обороту по дебету и кредиту объединяющего их синтетического счета.*

Наряду с синтетическими и аналитическими счетами в бухгалтерском учете применяются *субсчета*. Это промежуточные счета между синтетическими и аналитическими счетами. Их назначение — в дополнительной группировке некоторых аналитических

ких счетов. Они используются как в текущем учете, так и при составлении отчетности и анализе хозяйственной деятельности в целях получения обобщенных показателей в дополнение к информации, содержащейся в синтетических счетах. Субсчета открываются не ко всем счетам, а только в отношении тех, которые представлены значительной номенклатурой учитываемых объектов. По сути, субсчета предназначены для «разгрузки» отдельных синтетических счетов. Например, к счету 10 «Материалы» открывается 11 субсчетов:

1. Сырье и материалы.
2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали.
3. Топливо.
4. Тара и тарные материалы.
5. Запасные части.
6. Прочие материалы.
7. Материалы, переданные в переработку на сторону.
8. Строительные материалы.
9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности.
10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе.
11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации.

Ранее некоторые из субсчетов к счету 10 «Материалы» были самостоятельными синтетическими счетами.

Счет 41 «Товары» имеет 4 субсчета и т. д.

Таким образом, в учете каждый объект учета представлен различным уровнем обобщения и детализации. Однако если в основе детализации представлены отличительные индивидуальные признаки, присущие конкретным объектам учета, то обобщение является следствием однородности учитываемых объектов. Тем не менее такая разнородность постановки учета его объектов дает основание рассматривать реализацию подобного подхода только в условиях функционирования целостной *системы бухгалтерских счетов*.

Исходя из вышеизложенного данную систему можно представить тремя уровнями обобщения и детализации:

- первый уровень — синтетические счета (счета первого порядка);
- второй уровень — субсчета (счета второго порядка);
- третий уровень — аналитические счета (счета третьего, четвертого и т. д. порядков).

Взаимосвязь между аналитическими счетами, субсчетами и объединяющим их синтетическим счетом схематично представим на примере счета 04 «Нематериальные активы» (схема 6.3).

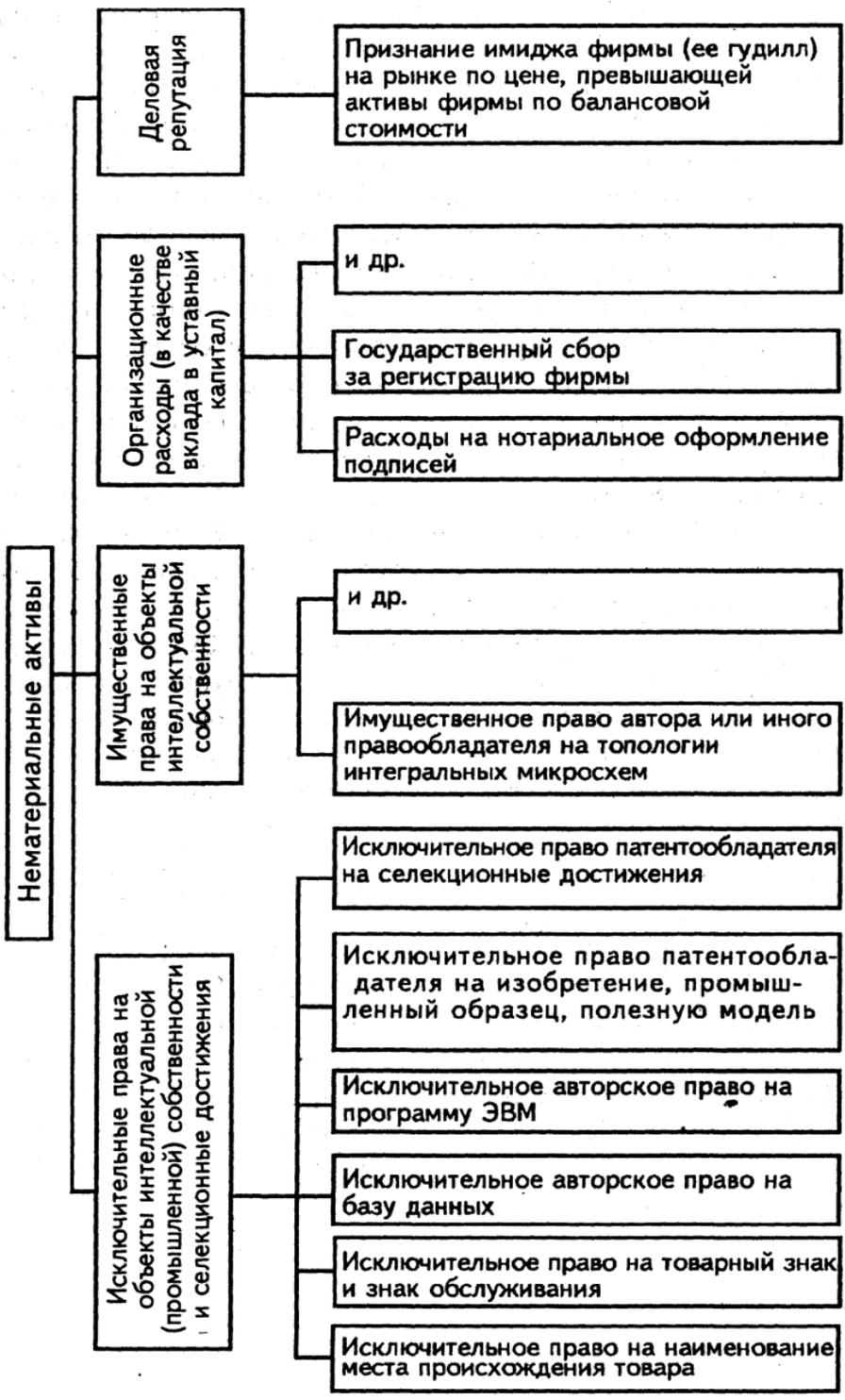
В данной взаимосвязи, как видно из содержания приведенной схемы, имеет место общая особенность, которая была установлена во взаимосвязи аналитических и синтетических счетов. Эта особенность также определяет равенство начальных и конечных остатков, оборотов по дебету и кредиту аналитических счетов по отношению к объединяющему их субсчету, а последних — к соответствующему синтетическому счету. Исходя из этого принято считать, что синтетические счета являются счетами первого порядка. Они содержат информацию в обобщенном денежном измерителе.

Субсчета относятся к счетам второго порядка. Данные в них также представлены в денежном измерителе, ибо они содержат хотя и более подробную информацию относительно синтетического счета, в развитие которого открыты, тем не менее включают наименования, имеющие разные объекты учета определенной степени обобщения и единицы измерения.

Например, в составе субсчета 4 «Тара и тарные материалы» синтетического счета «Материалы» представлены мешки в штуках, бочки — исходя из емкости — в литрах, и т. п. Аналитические счета рассматриваются в учете как счета 3-го, 4-го и т. д. порядков.

Перечень субсчетов исходя из их соподчиненности по отношению к синтетическому счету не является обязательным. Данный перечень указывает лишь направления, в которых должна осуществляться группировка данных аналитического учета. Каждая организация применяет их исходя из производственной необходимости, определенной своей учетной политикой. Важно только, чтобы она соблюдала общие методологические принципы при ведении аналитических счетов и субсчетов с целью получения сводных показателей.

Синтетический счет



В условиях автоматизированного учета данная процедура значительно облегчается. Вся информация в программе вводится и обрабатывается одинаково. Поэтому перечень объектов аналитического учета можно привязать к любому субсчету или аналитическому счету. От бухгалтера зависит интерпретация физического смысла конкретной хозяйственной операции, вносимой в базу данных. Принимая во внимание, что содержание хозяйственных операций специфично по роду деятельности организации, программа должна быть ориентирована на настройку аналитического учета на конкретном предприятии. Бухгалтер должен четко представлять, какая информация ему необходима, и сформулировать запрос на ее получение на профессиональном для него языке. Например, запрос должен быть задан не термином «Сколько осталось на складе цемента марки 500?», а «Каков остаток по дебету счета 10 «Материалы», субсчета 8 «Строительные материалы» по объекту аналитического счета «Цемент» в количественном выражении на конец месяца?».

Таким образом, в процессе ведения бухгалтерского учета, независимо от способа обработки, группировки, обобщения данных и получения информации, учетные записи могут осуществляться как по полной схеме: синтетические счета → субсчета → аналитические счета, так и в любой их комбинации.

## 6.4. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета

Необходимость подтверждения правильности и полноты данных текущего бухгалтерского учета требует периодического обобщения его информации. Эта необходимость обусловлена организацией контроля за остатками и движением товарно-материальных ценностей, состоянием расчетов, определением изменений в составе средств и источниках их формирования. Достигается эта цель составлением оборотной ведомости.

Для ее заполнения воспользуемся данными, приведенными в табл. 4.4—4.8.

Содержание ведомости показывает равенство трех пар итогов. Равенство первой пары «Остаток на начало месяца» опреде-

ляет сущность начального баланса, так как остатки по приведенным счетам взяты из баланса на начало месяца (табл. 4.4, с. 131).

Таблица 6.5

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

№ п/п	Наименование счетов	Остаток на начало месяца, руб.		Обороты за месяц, руб.		Остаток на конец месяца, руб.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Нематериальные активы	53000				53000	
2	Материалы	20000		10000		30000	
3	Касса	1500		30000		31500	
4	Расчетные счета	170000			42500	127500	
5	Уставный капитал		166500				166500
6	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		12000		10000		22000
7	Расчеты с персоналом по оплате труда		21000	12500			8500
8	Расчеты по налогам и сборам		45000	12500	12500		45000
<b>ИТОГО</b>		<b>244500</b>	<b>244500</b>	<b>65000</b>	<b>65000</b>	<b>242000</b>	<b>242000</b>

Одинаковый итог по дебету и кредиту оборотной ведомости «Обороты за месяц» объясняется сущностью двойной записи. Нам уже известно, что при разноске хозяйственной операции по счетам сумма ее записывается дважды: в дебет одного счета и в этой же сумме в кредит корреспондирующего с ним счета.

Третья пара «Остаток на конец месяца» представляет собой тот же бухгалтерский баланс на начало следующего отчетного периода, не сгруппированного пока по соответствующим статьям. Поэтому равенство данной пары связано с сущностью баланса.

В том случае, когда в организации ведется «Книга (журнал) регистрации хозяйственных операций», то правильно составленная оборотная ведомость по синтетическим счетам позволяет проверить и другой контрольный итог: обороты по дебету и кредиту данной ведомости должны соответствовать итогу указанной Книги.

Рассмотренная оборотная ведомость по синтетическим сче-

там прежде всего имеет контрольное значение. Ее строение позволяет выявить наличие ошибок в текущем бухгалтерском учете, ибо допущенное неравенство между дебетовыми и кредитовыми суммами в одной из пар итогов может быть причиной того, что:

1. Сумма по дебету какого-либо счета конкретной бухгалтерской проводки записана правильно, но пропущена или указана неверно по кредиту корреспондирующего с ним счета или наоборот.
2. Сумма бухгалтерской проводки записана дважды в дебет одного счета, но не указана по кредиту другого счета или, напротив, записана дважды в кредит одного счета, но пропущена по дебету корреспондирующего с ним счета.
3. Сумма бухгалтерской проводки записана дважды в дебет одного счета и дважды в кредит другого счета.
4. Остаток и/или оборот по дебету одного счета записан как остаток и/или оборот по кредиту другого счета.
5. Пропущены или указаны неверно остатки и обороты по отдельным счетам.

В сфере предприятий малого бизнеса непроизводственной сферы, где количество хозяйственных операций может быть незначительным и отсутствует собственное имущество, контрольное и информационное значение полноты и достоверности записей текущего бухгалтерского учета устанавливается по данным Книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности.

Заполним эту Книгу с использованием данных, приведенных на с. 131—135.

Из содержания Книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности (табл. 6.6) видно, что общая сумма по всему перечню проведенных фирмой хозяйственных операций составила 65 тыс. руб. Слагаемые ее соответствуют как по дебету (10 000 + 30 000 + 12 500 + 12 500), так и по кредиту (42 500 + + 10 000 + 12 500) корреспондирующих счетов.

Малые предприятия, имеющие имущество, простой процесс производства продукции и отдельных видов работ для достиже-

## Книга (журнал) учета фактов хозяйственной деятельности

№		Дата и № документа		Содержание операции		Сумма, руб.		Материалы		Касса		Расчетные счета		Наличие и движение средств предприятия		Расчеты с персоналом по оплате труда		Расчеты по налогам и сборам		Расчеты с поставщиками и подрядчиками		Расчеты с персоналом по оплате труда		и другие	
														Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1		07.03.2004 г. чек № 061324		Получены в банке и оприходованы в кассу наличные деньги на выдачу заработной платы	30000		30000					30000													
2		Справка-расчет бухгалтера		Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы персонала фирмы за март 2004 г.	12500									12500	12500										
3		10.03.2004 г. счет-фактура № 5		Получены от завода «Квант» материалы	10000	10000										10000									
4		07.03.2004 г. платежное поручение № 15		Перечислены с расчетного счета в бюджет суммы налога на доходы физических лиц	12500							12500						12500							
<b>ИТОГО</b>					<b>65000</b>	<b>10000</b>	<b>30000</b>					<b>42500</b>			<b>10000</b>			<b>12500</b>	<b>12500</b>	<b>12500</b>	<b>10000</b>			<b>12500</b>	

ния вышеуказанных целей, обобщения месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности могут применять шахматную ведомость.

Основной принцип ее заполнения состоит в том, что она составляется на базе корреспонденции счетов хозяйственных операций, которые имели место в отчетном периоде. Каждая клетка есть итог суммы хозяйственной операции как результат пересечения какой-либо строки очередной колонкой дебетуемого и кредитуемого счета. Другими словами, сумма записывается один раз в клетку, в которой пересекается дебет одного счета с кредитом другого корреспондирующего с ним счета. Поэтому итог оборотов всех дебетуемых счетов должен быть равен итогу оборотов всех кредитуемых счетов.

На основании ее составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам.

Возможно использование комбинированного варианта в виде шахматной оборотной ведомости\* (табл. 6.7). Для ее заполнения также используем содержание хозяйственных операций, приведенных в Книге учета хозяйственных операций.

Из содержания и строения шахматной оборотной ведомости по синтетическим счетам, в основе которой лежит матричная модель, видно, что она позволяет обеспечить четкий контроль за полнотой проведенных хозяйственных операций и правильностью составленной корреспонденции счетов. Более наглядно формируется движение отдельных видов хозяйственных средств и источников их образования.

В организациях, где применяется журнально-ордерная форма бухгалтерского учета\*\*, оборотная ведомость по синтетическим счетам не составляется. Контроль за полнотой и правильностью зарегистрированных в отчетном периоде хозяйственных операций осуществляется в таком случае по данным Главной книги.

Поскольку внутреннее строение синтетических и аналитических счетов одинаковое, обеспечивается тесная взаимосвязь между ними. Тем самым упрощается процедура обобщения ана-

---

\* Иногда ее называют «шахматный оборотный баланс».

\*\* Сущность журнально-ордерной и других форм бухгалтерского учета рассматривается в гл. 8.

Таблица 6.7

Шахматная оборотная ведомость по синтетическим счетам за отчетный месяц, руб.

Кредитуемые счета	Нематериальные активы	Материалы	Касса	Расчетные счета	Уставный капитал	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Расчеты с персоналом по оплате труда	Расчеты по налогам и сборам	Обороты по дебету за месяц	Сальдо на начало месяца по дебету	Сальдо на конец месяца по кредиту
Дебетуемые счета										53000	53000
Нематериальные активы										30000	30000
Материалы				30000	10000				10000	1500	170000
Касса									30000		
Расчетные счета											
Уставный капитал											
Расчеты с поставщиками и подрядчиками											
Расчеты с персоналом по оплате труда								12500	12500		
Расчеты по налогам и сборам				12500					12500		
Обороты по кредиту за месяц				42500	10000			12500	65000		
Сальдо на начало месяца по кредиту					166500		21000	45000		244500	
Сальдо на конец месяца по кредиту					166500		8500	45000			242000

литических счетов в развитие того или иного синтетического счета.

Автоматизация учета требует кодирования информации, что, однако, не оказывает влияния на построение оборотных ведомостей по аналитическим счетам.

Вот как представляется оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (табл. 6.8).

Таблица 6.8

Код аналитического счета	Сальдо на 1 января		Обороты за январь		Сальдо на 1 февраля	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
12	10000		3000	9000	4000	
13		12000	10000			2000
14	15000			15000		
15		7000	4000			3000
Итого	25000	19000	17000	24000	4000	5000

Автоматизированный учет обработки учетной информации расширяет возможности построения оборотных ведомостей, приводя их содержание в соответствие с особенностями бухгалтерского учета. Содержание таких ведомостей позволяет обеспечить не только иерархическую детализацию, но и многомерное построение аналитических счетов.

Именно такая ведомость позволяет считывать данные как по вертикали (переходя с одного уровня счетов на другой), по горизонтали (сравнивая различные отчетные периоды), так и в избранном сочетании, когда движение средств отражается в различных аспектах детализации. Эти возможности позволяют в оперативном режиме получать историю возникновения остатков и оборотов по счетам, субсчетам и субъектам на любом уровне обобщения, а также оборотов, сгруппированных по корреспондирующим счетам.

В конечном итоге современная технология получения и обобщения учетной информации в цепочке «хозяйственная операция» — «оборотные ведомости» позволяет до минимума сократить время, исключив в процессе такой технологии составление шахматных оборотных ведомостей и журналов-ордеров, которые предшеству-

ют построению оборотных ведомостей при ручном способе формирования информационной системы бухгалтерского учета.

Совмещение аналитических счетов с синтетическими не всегда дает должный эффект, особенно в том случае, когда в разрезе отдельных синтетических счетов есть счета с большой номенклатурой («Расчеты с персоналом по оплате труда», «Материалы», и др.). Нарботанная практика показывает, что в подобной ситуации на складе ведется количественный сортовой учет. Бухгалтерия оперативным путем в течение месяца в установленные сроки по данным первичных документов проверяет там правильность текущего движения товарно-материальных ценностей. В самой же бухгалтерии учет этих ценностей ведется только в денежном выражении по данным сгруппированных и протаксированных первичных документов на конец месяца. На их основании составляются оборотные ведомости по укрупненным группам. Остатки товарно-материальных ценностей, исчисленные в данных ведомостях, сверяются с данными остатков сальдовых ведомостей. Последние подготавливаются путем таксировки остатков в количественном выражении, заполненных материально ответственными лицами, на цену за единицу, проставляемую работником бухгалтерии. При совпадении остатков материальный учет признается достоверным.

Ниже приведена сальдовая ведомость по счету 10 «Материалы» (табл. 6.9).

Таблица 6.9

№ п/п	Наименование материалов	Единица измерения	Сальдо на 1 января			Сальдо на 1 февраля			И т. д.
			Цена за един., руб.	Кол-во	Сумма, руб.	Цена за един., руб.	Кол-во	Сумма, руб.	
1	Группа 01 Сталь марки «30» Ø6	кг	15,1	200	3020	14,9	290	4321	
2	Сталь марки «35» Ø8	кг	16,4	150	2460	17,25	410	7072,5	
3	Сталь марки «35» Ø14 и др.	кг	18,2	400	7280	17,38	691	12009,58	
Итого		х	х	х	12760	х	х	23403,08	

Введение графы «цена за единицу» по каждому отчетному периоду связано с изменением текущих цен и как результат — необходимость расчета средних цен при списании материалов на счета производственных затрат.

Таким образом, независимо от того, в какой форме имеет место обобщение данных текущего бухгалтерского учета, в любой из них решается задача подтверждения правильности отражения фактов хозяйственной жизни путем регистрации способом двойной записи. Количественная же характеристика начальных и конечных остатков является основой для составления бухгалтерского баланса.

## 6.5. Классификация счетов бухгалтерского учета. Принципы ее формирования и содержания

Счета бухгалтерского учета составляют основу информационной системы экономического субъекта.

Раскрытие сущности учитываемых объектов на отдельных счетах, возможность получения конкретных показателей с их помощью, познание экономической сущности оборотов и сальдо, определяющая роль отдельного счета в организации текущего и последующего контроля при осуществлении уставной деятельности, исчислении себестоимости отдельных наименований выпускаемой продукции, выполненных работ и оказанных услуг и т. п. — все это предопределило необходимость упорядочения действующей системы счетов и определенной их систематизации.

Достигается данная цель путем классификации счетов. Поскольку они являются носителем информации и одновременно способом ее получения, постольку классификация счетов должна осуществляться по различным признакам. Эти признаки должны улавливать экономическую сущность объектов бухгалтерского учета, ту среду, в которой функционируют те или иные объекты, а также особенности формирования информационной системы в направлении удовлетворения соответствующей информацией аппарата управления и других пользователей. Такие подхо-

ды к классификации счетов бухгалтерского учета вполне реализуемы, так как система счетов представляет собой достаточно жесткую конструкцию, нормативно регламентируемую и используемую в учете длительное время.

В основу ее положены следующие наиболее существенные признаки:

- перечень показателей, которые можно получить в процессе применения того или иного счета для достижения конкретной цели, обозначенной в учетной политике организации;
- отношение счета к бухгалтерскому балансу;
- назначение и структура счетов;
- экономическое содержание счетов.

Переход к рыночной экономике обусловил появление новых объектов учета, ранее чуждых затратным методам хозяйствования. В связи с этим возникает необходимость в разработке новых признаков классификации счетов, разделения последних на иные группы и подгруппы об имуществе и источниках его образования.

В самом общем подходе современная теория классификации счетов предусматривает их группировку по двум признакам:

- 1) экономическому содержанию;
- 2) назначению и структуре.

Классификация счетов по экономическому содержанию (экономическая классификация) отвечает на вопрос, *что* отражается на том или ином счете. Иными словами, какова природа учитываемого объекта, сколько нужно счетов для того, чтобы тот или иной объект получил полную характеристику в текущем учете. Только при таком соответствии указанным требованиям информация о каком-либо объекте будет необходима для пользователей с целью принятия последними обоснованных решений по управлению.

Построение классификации счетов по экономическому содержанию привязано к воспроизводству совокупного общественного продукта и потому перечень счетов ориентирован на каждую его стадию (процесс).

В соответствии с данной классификацией в отдельные груп-

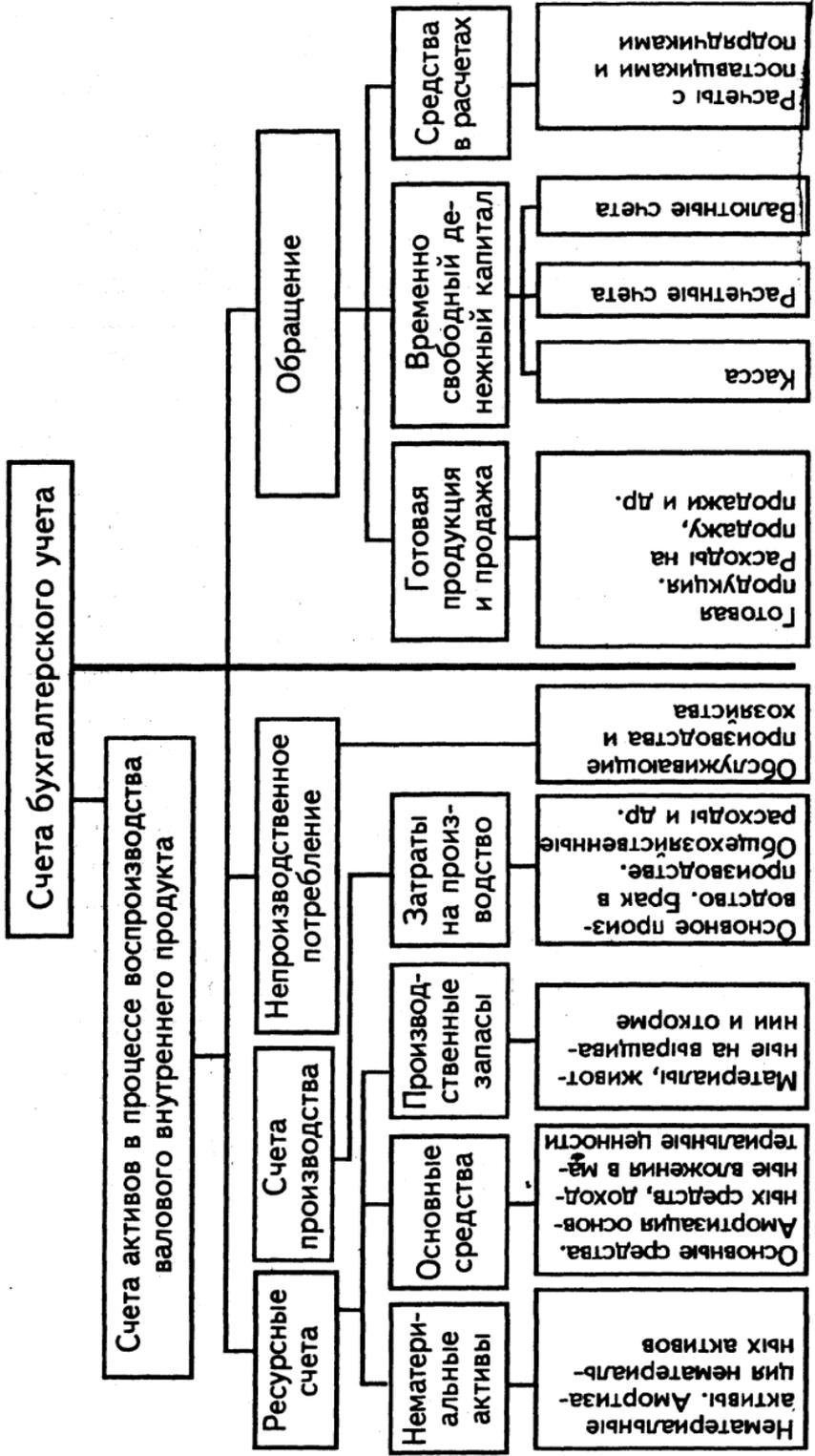
пы выделены *ресурсные счета* и *счета* процессов *производства*. Каждый из счетов, представленный в соответствующей группе, выполняет свою роль исходя из экономической сущности того объекта, содержание которого он раскрывает. Поэтому по своей природе счета, раскрывающие сущность учитываемого объекта, по отношению к бухгалтерскому балансу могут быть активными, пассивными или активно-пассивными.

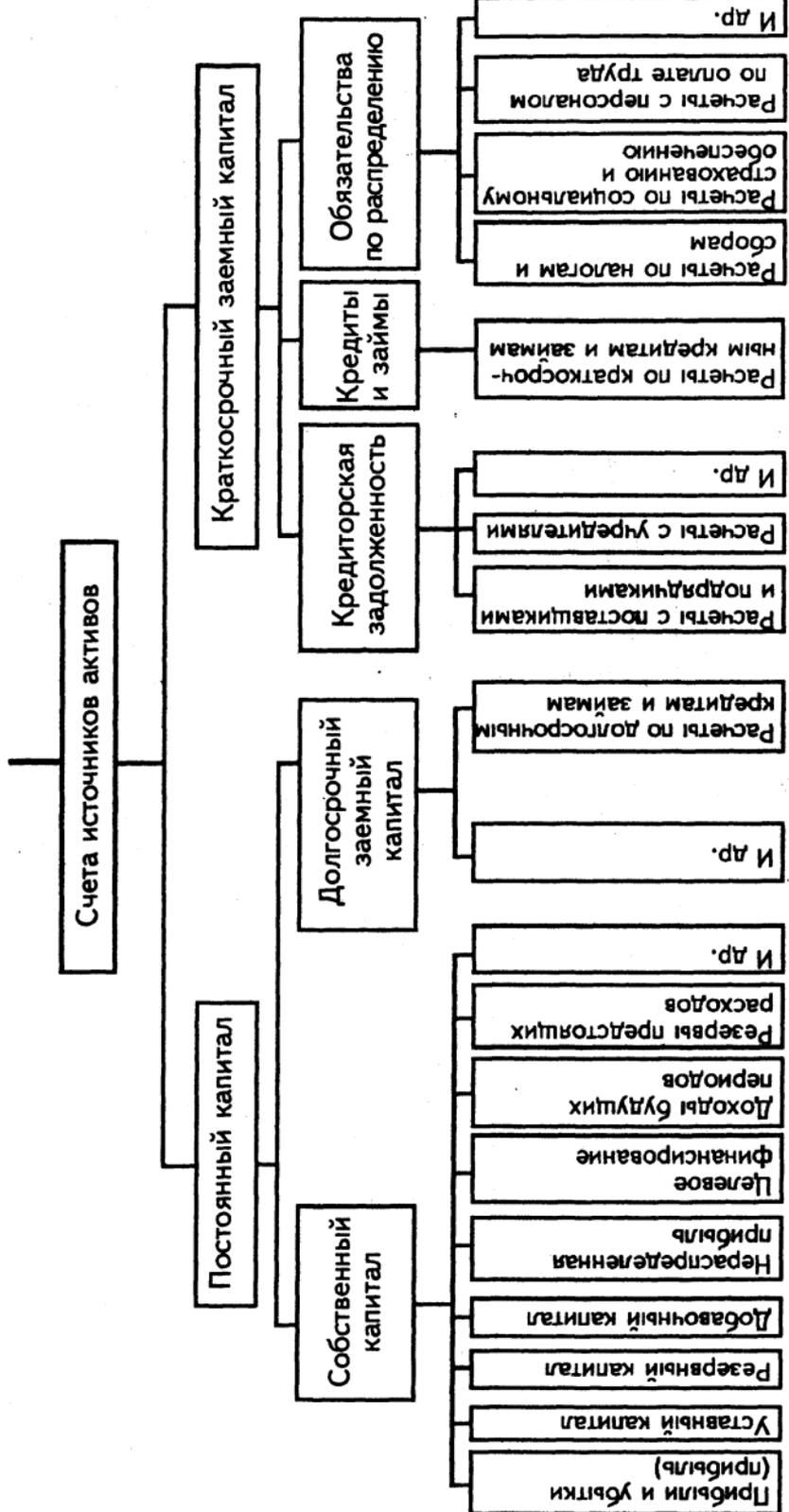
Например, конструируя группу счетов, раскрывающую такой объект учета, как «Нематериальные активы», устанавливают, что анатомия данного объекта учета может быть прокомментирована при помощи двух балансовых счетов. На одном из них — 04 «Нематериальные активы» — можно проследить их наличие, формирование и выбытие. На другом — 05 «Амортизация нематериальных активов» — обобщить информацию об их использовании в процессе эксплуатации, т. е. определить сумму износа (амортизации) за период службы. Причем первый из приведенного перечня счетов активный, а второй — пассивный. Если же исходить из природы того или иного вида нематериальных активов, то окажется, что и такой перечень счетов является избыточным. Некоторые нематериальные активы (товарные знаки и знаки обслуживания, организационные расходы в виде вклада в уставный капитал и др.) согласно действующему положению не амортизируются. Следовательно, отпадает необходимость в применении счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Общая схема классификации счетов по экономическому содержанию исходит из общепринятой группировки объектов бухгалтерского учета — счетов имущества (хозяйственных средств и процессов), а также источников его образования (схема 6.4).

Группа этих счетов включает счета имущества долгосрочного пользования и единовременного потребления, а также формирования текущих издержек на производство продукции, отдельных видов работ и услуг. Это базовые счета, составляющие основу хозяйственной деятельности организации. Исходя из теории воспроизводства совокупного общественного продукта основные его процессы включают: производство и производственное потребление, непроизводственное потребление, обращение и распределение. Определяющим среди них является процесс производ-

Классификация счетов по экономическому содержанию





ства. Предпосылками его осуществления служат наличие двух слагаемых: вещественных и неимущественных средств труда, а также предметов труда. Поэтому в текущем учете необходим такой набор счетов, с помощью которых можно было бы осуществлять контроль за наличием и движением указанных объектов учета.

В связи с этим ресурсные счета и счета процесса производства включают основные и нематериальные активы, их износ (амортизацию), наличие и движение производственных запасов, затраты в основном и вспомогательных производствах, себестоимость продукции, работ и услуг.

Использование имущества в непроизводственной сфере является объектом бухгалтерского учета в процессе непроизводственного потребления. Затраты в этой сфере представляют расходы на содержание объектов социальной сферы: жилищно-коммунального хозяйства, детских дошкольных учреждений и т. п. Издержки на их содержание формируются на активном калькуляционном счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

*Процесс обращения* предусматривает, что выпущенная из производства готовая продукция отвечает необходимым требованиям и находит общественное признание на рынке товаров, работ и услуг. Затраты на ее реализацию, формирование в связи с этим финансового результата, наличие и движение свободного денежного капитала и средств в расчетах с другими участниками рынка определяют объекты учета на этой стадии кругооборота совокупного общественного продукта. Эти объекты объединяют три блока счетов:

- ◆ готовой продукции и реализации;
- ◆ временно свободного денежного капитала;
- ◆ средств в расчетах.

Первый блок счетов включает счета предметов обращения и счета, формирующие полную себестоимость реализованной продукции, а также ее продажную стоимость: готовая продукция, коммерческие расходы, продажа продукции (работ, услуг) и др.

Второй блок счетов формирует объект учета в виде временно свободного денежного капитала, находящегося в кассе и на различных счетах в банках.

И, наконец, третий блок счетов объединяет счета средств в расчетах, обусловленных состоянием обязательств фирмы перед другими предприятиями и организациями в виде дебиторской задолженности.

Заключительным процессом в воспроизводстве совокупного общественного продукта выступает процесс распределения. Объектом учета на этой стадии являются различные отчисления и платежи организации, производимые из ее прибыли в соответствии с действующим законодательством и учетной политикой.

Эти отчисления и платежи носят безвозмездный характер (платежи в бюджет в виде налогов, сборов и т. п.) или предназначены на строго определенные цели (формирование резервного капитала и пр.). Таким образом, весь процесс распределения представляет, по сути, процесс использования прибыли и в учете отражается на счете одноименного названия.

С вводом в действие нового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации исключен счет 81 «Использование прибыли», ранее выполнявший функцию корректировки балансовой прибыли, часть которой обособлялась для учета прибыли, изымаемой в доход бюджета. Теперь такая корректировка осуществляется непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки».

*Счета источников имущества* представляют объекты учета в виде постоянного и краткосрочного заемного капитала.

*Постоянный капитал* включает собственный и долгосрочный заемный капитал.

Объектами учета *собственного капитала* являются различные виды капитала (уставный капитал, резервный капитал и др.), нераспределенная прибыль, доходы будущих периодов, различные виды резервов, целевого финансирования.

*Долгосрочный заемный капитал* представлен в учете различного рода кредитами и займами, предоставленными предприятию банками и другими займодавцами в отечественной и иностранной валюте на срок более одного года.

*Краткосрочный заемный капитал* объединяет три группы счетов, характеризующих состояние обязательств предприятия с поставщиками и подрядчиками, разными кредиторами, включая

банки и другие кредитные и иные учреждения в части непогашенных обязательств по полученным товарно-материальным ценностям, кредитам и займам на срок до одного года.

Наконец, данный раздел классификации счетов представлен счетами, формирующими обязательства фирмы по распределению совокупного общественного продукта. Перечень этих обязательств формирует кредиторская задолженность перед:

- ◆ бюджетом — по налогам, сборам, штрафам и другим платежам;
- ◆ внебюджетными фондами (Пенсионным фондом, фондом социального страхования, обязательного медицинского страхования) — по отчислениям в пределах ставок единого социального налога;
- ◆ персоналом — по оплате труда и приравненным к ней платежам.

Общий вывод, который следует сделать из познания сущности экономической классификации, состоит в том, что в ней, как видим, отдельные счета, раскрывающие состояние активов, объединены с соответствующими процессами. Эти счета собраны в группы, имеющие экономически однородные объекты учета.

Классификация счетов по назначению и структуре (структурная классификация) дополняет экономическую классификацию в части научной постановки бухгалтерского учета.

Цель классификации счетов по назначению и структуре — получение необходимой информации о формировании и использовании хозяйственных средств, а также источниках их образования.

Данная классификация дает ответ на вопросы: *для чего нужны* те или иные счета, *какие показатели* можно получить с помощью отдельных счетов для того, чтобы эффективно управлять предприятием.

Счета в классификации объединены в отдельные группы. Каждая из них, в отличие от экономической классификации, объединяет счета не по экономической однородности учитываемых объектов, а по их месту в процессе расширенного общественного производства (схема 6.5).



Всего, как видим, классификация по назначению и структуре включает три группы.

Первая группа «Основные счета» содержит счета, учитывающие имущество организации и источники ее образования, включая заемный капитал. С помощью этих счетов осуществляется систематический контроль за материальной обеспеченностью производственного процесса, состоянием обязательств с другими предприятиями и организациями. Приоритет содержания счетов данной группы по отношению к другим группам predetermined ее название.

Все счета данной группы при наличии остатка представлены в балансе. Это касается прежде всего счетов имущества или ресурсных счетов. Все они по отношению к балансу активные: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 50 «Касса» и др.

Пассивные счета, как правило, включаются в валюту баланса: 80 «Уставный капитал», 83 «Добавочный капитал», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и т. п. Исключением являются счета 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов». Их природа двойка. С одной стороны, они формируют источник образования соответствующих видов активов, так как по сути своей это аккумулированный капитал в виде амортизационных отчислений. С другой стороны, данные счета несут в себе признаки отражающих (регулирующих) счетов. Поскольку баланс составляется в оценке нетто, эти счета в нем не представлены. Величина основных средств и нематериальных активов в балансе сразу отражается по остаточной стоимости\*.

Исходя из изложенного более правильно было бы назвать указанный счет «Износ (амортизация) основных средств».

Аналогичное несоответствие имеет место и в отношении износа нематериальных активов, величина которого учитывается на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Принимая во внимание, что как основные средства, так и нематериальные

---

\* По некоторым видам основных средств (земельные участки и объекты природопользования) и нематериальных активов (товарные знаки и знаки обслуживания износ (амортизация) не начисляется.

активы являются составной частью внеоборотных активов и имеют одну и ту же экономическую сущность, представляется обоснованным счет «Амортизация нематериальных активов» называть «Износ (амортизация) нематериальных активов».

Остатки в активно-пассивных счетах, как известно, показываются в развернутом виде: дебетовые — в активе баланса, а кредитовые — в пассиве баланса. Исключение составляет счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». После составления сводного (консолидированного) баланса остатки по нему взаимно сальдируются и потому в балансе не показываются.

Счета, уточняющие оценку отдельных видов имущества, в силу специфичности учитываемых объектов в текущем учете и балансе представлены в структурной классификации во второй группе так называемых «отражающих» счетов.

Счета этой группы самостоятельного значения не имеют, поскольку они уточняют, корректируют оценку отдельных видов имущества и его источников. Эти счета применяются в учете параллельно с основным счетом. В связи с чем нередко их называют параллельными или регулируемыми. Они уточняют оценку некоторых видов имущества и потому по отношению к балансу являются пассивными. Эти счета представлены в отдельной подгруппе «Контрарные счета» второй группы счетов.

В составе данной подгруппы выделяются 3 контрактивных счета: 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 42 «Торговая наценка». Каждый из них уточняет оценку соответствующего объекта учета, представленного соответствующим счетом по учету конкретного наименования актива, т. е. счет 02 «Амортизация основных средств» корректирует на величину износа за период эксплуатации первоначальную (историческую) оценку основных средств. Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для исчисления покупной стоимости товара в том случае, когда текущий учет его ведется по продажным ценам. Продажные цены в таком случае должны быть уменьшены на сумму торговой наценки (надбавки).

Представим на условном примере взаимосвязь контрактивного счета 02 «Амортизация основных средств» по отношению к его основному счету 01 «Основные средства». Пусть за отчетный

месяц начислена амортизация по производственному оборудованию, эксплуатируемому в цехах основного производства, на сумму 1000 руб. Первоначальная стоимость оборудования — 120 000 руб. Сумма износа их на начало отчетного периода — 8000 руб. После этих операций и с учетом начального остатка по счету 01 «Основные средства» запись на счетах будет представлена следующим образом:

*Счет 01 «Основные средства»*

*Счет 02 «Амортизация основных средств»*

Дебет	Кредит
Начальное сальдо 120 000	

Дебет	Кредит
	Сальдо 8000 1) 1000

*Счет 20 «Основное производство»*

Дебет	Кредит
1) 1000	

Регулирование оценки основных средств не затронет величину начального сальдо на синтетическом счете 01 «Основные средства», так как факт их износа (амортизации) отразится по кредиту корректирующего счета 02 «Амортизация основных средств» с одновременным включением данной суммы в себестоимость конкретного вида продукции, формируемой по дебету счета 20 «Основное производство».

Итак, первоначальная стоимость основных средств — 120 000 руб. Сумма износа (амортизации) их — 9000 руб. Следовательно, остаточная стоимость основных средств, как дополнительный показатель, полученный с помощью контрактивного счета 02 «Амортизация основных средств», составила 111 000 руб.

Таким образом, дополнительный показатель, характеризующий реальную оценку конкретного наименования имущества, исчисляется в виде разницы между суммой начального остатка основного активного счета и суммой отражающего контрактивного пассивного счета, определенной с начала срока службы данного вида внеоборотных активов.

Полученный результат в сумме 111 000 руб. при составлении баланса будет записан по статье актива «Основные средства», подтверждая тем самым принцип реальности оценки имущества по данной статье. В условиях рыночной экономики указанный принцип является определяющим.

*Дополнительные счета* по отношению к балансу бывают активными и назначение их состоит в дополнении (уточнении) первоначальной оценки учитываемого объекта. К дополнительным счетам относятся счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Каждый из них дополняет (уточняет) первоначальную оценку своего основного счета.

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» корректирует группу основных счетов, состав которой определяют счета производственных запасов: 07 «Оборудование и установке», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и др.

По дебету указанного счета учитывается покупная стоимость заготавливаемых производственных запасов, а также другие расходы по их приобретению.

По кредиту данного счета показывается стоимость фактически поступивших и оприходованных товарно-материальных ценностей по твердым учетным ценам.

Разница между фактическими издержками, начисленными в процессе изготовления и приобретения производственных запасов и стоимостью их по твердым учетным ценам (договорная, средневзвешенная и др.) списывается в дебет или кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», который является *контрарно-дополнительным счетом*.

Информация о суммах, накопленных в виде разницы по поступившим материальным ценностям на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», в дальнейшем списывается в дебет счетов производственных затрат или других соответствующих счетов пропорционально стоимости по учетным ценам израсходованных материальных ресурсов.

На счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» остается сальдо по принятым к оплате счетам-фактурам

или уже оплаченным, но не оприходованным еще материально-производственным запасам, т. е. продолжающих числиться в пути или не вывезенных со складов поставщиков.

Не исключается вариант, при котором счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» закрывается в конце месяца с отнесением суммы на счет 10 «Материалы» или 11 «Животные на выращивании и откорме» и рассматриваемой как стоимость материально-производственных запасов, находящихся в пути или на складе грузоотправителей. В начале следующего месяца указанные суммы записываются отрицательными числами (сторнируются), а по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» учтенные суммы продолжают числиться с отнесением в конце месяца на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Рассмотрим операции с применением дополнительных и контра-дополнительных счетов.

*Первая операция.* Фирма акцептовала счет-фактуру поставщика на материалы по покупной стоимости на сумму 20 000 руб.\* Запись получит отражение в учете, как уже отмечалось, по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Поскольку фирма не оплатила счет, ее задолженность перед поставщиком увеличится. Это кредиторская задолженность, или так называемые «начисленные обязательства». Их следует показать по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», так как данный счет по отношению к балансу пассивный.

Запись данной операции в учете примет вид:

<i>Дебет счета</i>	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»,
<i>Кредит счета</i>	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 20 000 руб.

Эта запись составляется независимо от того, на каком этапе

---

\* В целях упрощения счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» не указан.

поступили в организацию указанные ценности — до или после получения расчетных документов поставщика.

*Вторая операция.* Начислена заработная плата рабочим за разгрузку материалов на складе — 800 руб. После этой операции расходы по изготовлению увеличатся. Следовательно, сумму 800 руб. следует отнести в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», а обязательства перед персоналом в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», так как они не погашены.

Запись второй операции в учете найдет следующее отражение:

<i>Дебет счета</i>	<i>15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»,</i>
<i>Кредит счета</i>	<i>70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 800 руб.</i>

*Третья операция.* Оприходованы материалы на склад по твердым учетным ценам на 18 500 руб. Поступление материалов необходимо оприходовать, т. е. отнести в дебет счета 10 «Материалы» на сумму 18 500 руб., поскольку данный счет активный. Фактически поступившие ценности по твердым учетным ценам необходимо отнести в кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» с целью последующего его закрытия. Запись третьей операции в учете будет следующей:

<i>Дебет счета</i>	<i>10 «Материалы» — 18 500 руб.,</i>
<i>Кредит счета</i>	<i>15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — 18 500 руб.</i>

*Четвертая операция.* Выявленная разница по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на 2300 руб.  $(20\,000 + 800 - 18\,500)$  относится на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

<i>Дебет счета</i>	<i>16 «Отклонение в стоимости материалов»,</i>
<i>Кредит счета</i>	<i>15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — 2300 руб.</i>

На счетах бухгалтерского учета произведенные хозяйственные операции представлены следующим образом:

*Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»*

Дебет	Кредит
1) 20 000	3) 18 500
3) 800	4) 2300
Оборот 20 8000	Оборот 20 8000
Сальдо —	Сальдо —

*Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»*

Дебет	Кредит
4) 2300	
Оборот 2300	Оборот —
Сальдо 2300	

*Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*

Дебет	Кредит
	1) 20 000
Оборот —	Оборот 20 000
	Сальдо 20 000

*Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»*

Дебет	Кредит
	2) 800
Оборот —	Оборот 800
	Сальдо 800

*Счет 10 «Материалы»*

Дебет	Кредит
3) 18 500	
Оборот 18 500	Оборот —
Сальдо 18 500	

Формирование фактической себестоимости приобретенных товарно-материальных ценностей с использованием дополнительных отражающих счетов будет исчислено следующим образом:

Покупная стоимость приобретенных материалов .....	20 000 руб.
Расходы по доставке поступивших материалов .....	800 руб.
Фактическая себестоимость приобретенных материалов .....	20 800 руб.

Сумма отклонения (перерасход) в заготовлении материалов относительно их оценки по твердым учетным ценам составила

2300 руб. Она учтена в виде дополнительного показателя на отдельном отражающем контрарно-дополнительном счете «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

На счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по дебету учитывается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, выполненных (сданных) работ и оказанных услуг. При этом в учете делается запись:

<i>Дебет счета</i>	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,
<i>Кредит счетов</i>	20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства».

По кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» показывается себестоимость выпущенной из производства продукции, выполненных (сданных) работ и оказанных услуг по твердым учетным ценам: нормативной или плановой их себестоимости:

<i>Дебет счетов</i>	43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и др. счета,
<i>Кредит счета</i>	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

На первое число отчетного периода исчисляется разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Эта разница представляет собой отклонение фактической производственной себестоимости выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной или плановой себестоимости. Если результатом исчисленной разницы является экономия, т. е. превышение нормативной или плановой стоимости над фактическими издержками, или суммы прямых затрат по нормативу над их фактическим размером, то в учете на сумму экономии делается отрицательная сторнировочная запись красными чернилами:

<i>Дебет счета</i>	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»
<i>Кредит счета</i>	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В том случае, когда результат разницы представляет собой пе-

перасход, т. е. фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, выполненных (сданных) работ и оказанных услуг оказалась выше их нормативной или плановой себестоимости, в учете составляется дополнительная бухгалтерская запись:

<i>Дебет счета</i>	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»,
<i>Кредит счета</i>	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Сальдо на конец отчетного периода счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», так же как и счет «Заготовление и приобретение материалов» (если последние не числятся в пути), не имеет.

Рассмотрим содержание счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

*Первая операция.* Оприходована на склад по плановой себестоимости готовая продукция, выпущенная из цехов основного производства на 10 тыс. руб.:

<i>Дебет счета</i>	43 «Готовая продукция»,
<i>Кредит счета</i>	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — 10 000 руб.

*Вторая операция.* В конце месяца исчислена фактическая производственная себестоимость готовой продукции, выпущенной цехами основного производства на 12 тыс. руб.:

<i>Дебет счета</i>	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,
<i>Кредит счета</i>	20 «Основное производство» — 12 000 руб.

*Третья операция.* Исчисленная разница между плановой и фактической производственной себестоимостью (перерасход) в сумме 2 тыс. руб. (12 000 – 10 000) отнесена на счет «Продажи»:

<i>Дебет счета</i>	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»,
<i>Кредит счета</i>	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — 2000 руб.

На счетах бухгалтерского учета приведенные операции получат следующее отражение:

Счет 43 «Готовая продукция»

Дебет	Кредит
1) 10 000	

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Дебет	Кредит
2) 12 000	1) 10 000 3) 2000

Счет 20 «Основное производство»

Дебет	Кредит
Остаток	2) 12 000

Счет 90 «Продажи»

Дебет	Кредит
3) 2000	

Формирование фактической производственной себестоимости выпущенной из производства готовой продукции на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» будет исчислено следующим образом:

Плановая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции ..... 10 000 руб.

Отклонения плановой производственной себестоимости выпущенной из производства готовой продукции от ее фактической себестоимости («+», перерасход) ..... 2000 руб.

Фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства готовой продукции ..... 12 000 руб.

Счета-экраны выполняют роль связующего звена между финансовым и управленческим учетом, общей и производственной бухгалтерией. Перечень указанных счетов раскрывает учетную информацию о движении активов в поэлементном разрезе. Тем самым с их помощью организация обеспечивает решение как минимум двух задач:

- предоставляет внешним пользователям достоверную информацию о приобретении и использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в целом по организации, не раскрывая для них аналитическую информацию в разрезе отдельных объектов калькулирования в постатейном разрезе;

— обеспечивается коммерческая тайна о фактических затратах по приобретению и использованию указанных ресурсов, поскольку вся информация о них в постатейном разрезе формируется в производственной (управленческой) бухгалтерии и предназначена только для внутренних пользователей.

В плане счетов коды счетов-экранов указаны под номерами 30—39, но они приведены без указания их наименования. Этот пробел устраняет сама организация, вводя отдельные из них в рабочий план счетов:

- 30 — Материальные затраты.
- 31 — Затраты на оплату труда.
- 32 — Отчисления на социальные нужды.
- 33 — Амортизация.
- 34 — Прочие затраты.
- 35 — Расходы по обычной деятельности.
- 39 — Остатки материальных ценностей.

Вот как представлена взаимосвязь с помощью счетов-экранов между финансовым и управленческим учетом.

*Пример.* Начислена заработная плата главному бухгалтеру организации за отчетный месяц — 8000 руб.

Данная хозяйственная операция в финансовой бухгалтерии будет зарегистрирована в виде следующей записи:

*Дебет счета 31 «Затраты на оплату труда».*

*Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 8000 руб.*

В управленческой бухгалтерии:

*Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы».*

*Кредит счета 31 «Затраты на оплату труда» — 8000 руб.*

Поскольку в управленческой бухгалтерии счет 31 «Затраты на оплату труда» является отражающим, то после закрытия его в результате приведенных записей четко просматривается экономическая сущность данного обязательства организации по отношению к своему сотруднику: оно является частью общехозяйственных расходов, т. е. расходов на управление.

*Операционные счета* включают счета, оказывающие влияние на формирование отдельных хозяйственных процессов или

непосредственно раскрывающие их содержание. Они состоят из распределительных, калькуляционных и сопоставляющих счетов.

*Распределительные счета* несут прежде всего контрольную функцию в формировании отдельных расходов и соблюдении установленной по ним сметы, а также используются в целях обоснованного распределения между отдельными видами продукции (работ, услуг) для полного исчисления их фактической себестоимости.

Структура распределительных счетов включает две группы счетов: собирательно-распределительные и контрольно-распределительные\*.

Природа *собирательно-распределительных расходов* заложена в их сущности. Это активные счета. Они включают расходы, которые нельзя непосредственно отнести на конкретные наименования продукции, поскольку являются собирательными. В конце каждого отчетного года они списываются, распределяются между этими наименованиями условным, косвенным путем. Поэтому такие расходы называются косвенными расходами.

Состав собирательно-распределительных счетов включает прежде всего счета по управлению и обслуживанию производства и сбыта: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», и др. Содержание этих счетов будет рассмотрено подробно в гл. 7. Остатка на конец месяца указанные счета не имеют и в балансе они отсутствуют.

Списание учтенных в течение месяца по дебету собирательно-распределительных счетов расходов осуществляется в конце месяца на конкретные виды продукции через установленную базу распределения. Порядок распределения общепроизводственных расходов и других аналогичных расходов из группы собирательно-распределительных счетов между отдельными объектами учета регулируется соответствующими нормативными актами.

---

\* В литературе контрольно-распределительные счета чаще называют бюджетно-распределительными счетами, что представляется недостаточно правильным, поскольку к бюджету счета, входящие в данную подгруппу, никакого отношения не имеют.

*Контрольно-распределительные счета* обеспечивают контроль за обоснованностью распределения расходов и доходов между отчетными периодами.

Наличие и применение этих счетов связано с использованием метода соответствия (*matching rule*). Содержание данного метода предусматривает отнесение фактов хозяйственной жизни к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражается в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. В соответствии с международными стандартами по бухгалтерскому учету заложенные принципы означают допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Другими словами, речь идет о том, что расходы и доходы признаются в учете не по тому отчетному периоду, в котором они возникли, а по отчетному периоду, к которому эти расходы и доходы относятся.

Состав контрольно-распределительных счетов представлен несколькими счетами. Один из них — 97 «Расходы будущих периодов» — является активным счетом. Такие счета как 98 «Доходы будущих периодов», 96 «Резервы предстоящих расходов» и некоторые другие — пассивными.

По дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» формируются расходы единовременного характера, произведенные организацией в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (расходы, связанные с горноподготовительными работами, освоением новых производств, установок и агрегатов и т. п.). В дальнейшем указанные суммы равными долями списываются ежемесячно на счета производственных затрат начиная со времени, к которому относятся эти расходы.

*Пример.*

*Первая операция.* Согласно договору аренды, фирма приняла к оплате в марте счет-фактуру арендодателя за аренду помещения сроком на 3 месяца на 12 тыс. руб.

*Вторая, третья, четвертая операции.* Списываются расходы будущих периодов равномерно в сумме 4 тыс. руб. ежемесячно по отчетным периодам — в апреле, мае, июне.

В учете приведенные хозяйственные операции получат следующее отражение.

*Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*

Дебет	Кредит
	1) 12 000

*Счет 97 «Расходы будущих периодов»*

Дебет	Кредит
1) 12 000	2) 4000 апрель
	3) 4000 май
	4) 4000 июнь

*Счет 26  
«Общехозяйственные расходы»*

Дебет	Кредит
2) 4000 апрель	
3) 4000 май	
4) 4000 июнь	

Конечный остаток по счету 97 «Расходы будущих периодов», если он имеет место, показывает несписанную сумму этих расходов в связи с ненаступлением очередных отчетных периодов.

Счет 98 «Доходы будущих периодов» содержит информацию о доходах, полученных или начисленных в отчетном периоде, но по своей природе предназначенных для других (будущих) периодов. На данном счете также формируются предстоящие поступления по непогашенным обязательствам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, а также разницы между суммами, подлежащими взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей и др.

По кредиту данного счета в корреспонденции с дебетом счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и других счетов денежных средств или расчетов с разными дебиторами и кредиторами учитываются суммы доходов, относящиеся к будущим отчетным периодам, а по дебету — списание этих сумм на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

*Пример.*

*Первая операция.* В учете арендодателя отражена сумма арендных платежей в марте за полный срок (3 месяца) сданных в аренду ранее приобретенных объектов — 12 тыс. руб.

*Вторая, третья и четвертая операции.* Списываются доходы будущих периодов равномерно в сумме 4 тыс. руб. ежемесячно по отчетным периодам — в апреле, мае, июне.

*Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*

Дебет	Кредит
1) 12 000	

*Счет 98 «Доходы будущих периодов»*

Дебет	Кредит
2) 4000	1) 12000
3) 4000	
4) 4000	

*Счет 91 «Прочие доходы и расходы»*

Дебет	Кредит
	2) 4000
	3) 4000
	4) 4000

Счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» содержит информацию о резервах, цель которых — уточнение оценки отдельных объектов бухгалтерского учета за счет прибыли.

Формирование рыночной экономики предполагает определенную степень риска, связанного с выполнением договорных обязательств по сделкам с материальными ценностями, ценными бумагами и т. п.

По кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» учитываются резервы, целью которых является снижение риска по указанным обязательствам. В другой ситуации, чтобы избежать потерь стоимости отдельных активов в виду изменения конъюнктуры рынка, создаются резервы под потенциальное обесценение вложений фирмы в ценные бумаги (акции других предприятий, облигации и другие долговые обязательства). Они образуются за счет операционных и внереализационных доходов организации. С наступлением ситуации, под которую были созданы соответствующие резервы, счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» дебетуется в корреспонденции со счетами расчетов, по которым не выполнены обязательства. Когда ситуации, под которые создавались эти резервы, не востребованы, последние направляются на восстановление прибыли, полученной в ре-

зультате указанных выше доходов, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

*Пример.*

*Первая операция.* Заключительными записями декабря созданы резервы по сомнительным долгам, погашение которых вызывает опасение ..... 18 тыс. руб.

*Вторая операция.* В следующем году списана безнадежная задолженность покупателей ..... 10 тыс. руб.

*Третья операция.* Списаны не востребоваанные долги дебиторов, ранее признанные фирмой сомнительными к погашению ..... 5 тыс. руб.

*Четвертая операция.* Неизрасходованные суммы резервов по сомнительным долгам присоединены к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания ..... 3 тыс. руб.

На счетах бухгалтерского учета создание и использование резервов по сомнительным долгам получит следующее отражение:

*Счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»*

Дебет		Кредит	
2) 10 000	1) 18 000		
3) 5000			
4) 3000			

*Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»*

Дебет		Кредит	
<u>Начальное сальдо</u>	2) 10 000		

*Счет 91 «Прочие доходы и расходы»*

Дебет		Кредит	
1) 18 000	<u>Начальное сальдо</u>		
	4) 3000		

*Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*

Дебет		Кредит	
<u>Начальное сальдо</u>		3) 5000	

В отличие от резерва по сомнительным долгам, который создается под фактическую сумму каждого долга по конкретному должнику, вызывающему опасение в его погашении, резервы под обесценение вложений в ценные бумаги учитывают состояние и движение их под потенциальное обесценение.

При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, в учете делаются записи по дебету счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», т. е. на сумму превышения восстанавливается сумма прибыли.

Такая же запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым были ранее созданы эти резервы. Аналогичная природа образования резервов под снижение стоимости материальных ценностей, других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т. п. Резервы на указанные цели отражаются на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» содержит сведения о наличии и движении средств, зарегистрированных в соответствии с действующими нормативными документами, в целях равномерного включения в себестоимость продукции (работ, услуг) некоторых расходов и платежей в виде:

- ◆ выплаты ежегодного вознаграждения персоналу за выслугу лет;
- ◆ предстоящей оплаты отпусков работников, включая отчисления на социальное страхование и обеспечение с указанных сумм;
- ◆ производственных издержек по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности;
- ◆ предстоящих издержек по ремонту основных средств;
- ◆ на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- ◆ предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий.

Формирование резервов на указанные цели осуществляется ежемесячно по установленному проценту, исходя из планируемой сметы, исчисленной с учетом планируемых объемов конкретных видов работ. В учете на исчисленные по такой методике суммы резервов дебетуются счета текущих издержек в корреспонденции с кредитом счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Фактические расходы и платежи, на которые ранее был образован резерв, учитываются по дебету счета 96 «Резервы пред-

стоящих расходов» и кредиту соответствующих счетов, в зависимости от характера сформированного резерва:

- ◆ счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на суммы заработной платы персоналу за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- ◆ счета 23 «Вспомогательные производства» или 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — в зависимости от способа выполненных работ по ремонту основных средств, произведенных силами предприятия или сторонней организации и т. п.

*Пример.*

*Первая операция.* На сумму ежемесячных отчислений за отчетный год начислен резерв на проведение капитального ремонта оборудования в цехе № 1 предприятия ..... 10 000 руб.

*Вторая операция.* Фактические затраты составили ..... 12 000 руб.

*Третья операция.* По результатам инвентаризации остатка по счету 96 «Резерв предстоящих расходов» доначисляется сумма резерва на проведенный капитальный ремонт оборудования в цехе № 1 ..... 2000 руб.

В текущем учете будут сделаны следующие записи:

*Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»*

Дебет	Кредит
2) 12 000	1) 10 000
	3) 2000

*Счет 23 «Вспомогательные производства»*

Дебет	Кредит
1) 10 000	
3) 2000	

*Счета 23 «Вспомогательные производства»,  
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»*

Дебет	Кредит
Остаток	2) 12 000

Сальдо по субсчету «Ремонтный фонд» счета 96 «Резервы предстоящих расходов» по окончании ремонта основных средств не должно быть.

*Калькуляционные счета* предназначены для исчисления себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг в отчетном периоде. По дебету калькуляционных счетов показываются все затраты по указанным выше операциям, а по кредиту — выход продукции (работ, услуг) по себестоимости. Аналитический учет по калькуляционным счетам ведется в разрезе объектов калькуляции и калькуляционных статей. Все счета данной подгруппы по отношению к балансу активные. К ним относятся счета: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 28 «Брак в производстве» и некоторые другие. Ряд из них, например, счет 28 «Брак в производстве», несет в себе признаки сопоставляющего счета, что дало основание некоторым авторам исключить их из состава калькуляционных счетов. Изначально же сформированные по дебету данного счета суммы показывают фактическую себестоимость забракованной продукции, т. е. счет 28 выступает как калькуляционный, и только затем, после принятия соответствующего решения о списании ее за счет виновных лиц или отнесения в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 91 «Прочие доходы и расходы» и т. п., счет 28 «Брак в производстве» приобретает черты сопоставляющего счета.

Нельзя также согласиться с выводом о том, что калькуляционные счета не имеют остатка. Такой вывод имеет место только на предприятиях с простым однопередельным циклом производства. В сложных производствах этот остаток неизбежен и представляет собой незавершенное производство с отражением в балансе по статье «Затраты в незавершенном производстве».

Счет 20 «Основное производство» применяется для учета текущих расходов:

- ◆ промышленных и сельскохозяйственных предприятий по выпуску продукции;
- ◆ подрядных, геологических и проектно-изыскательских орга-

низаций по выполнению строительно-монтажных, геолого-разведочных и проектно-изыскательских работ;

- ◆ предприятий транспорта и связи по оказанию ими услуг;
- ◆ предприятий торговли и общественного питания по продаже и выпуску собственной продукции.

По дебету калькуляционных счетов учитываются текущие издержки по основным, вспомогательным и иным производствам в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и пр.

*Пример.*

1. Отпущены в основное производство материалы по фактической себестоимости ..... 15 000 руб.
2. Начислена заработная плата рабочим основного производства ..... 24 000 руб.
3. Списываются в конце месяца общепроизводственные расходы ..... 4000 руб.
4. Выпущена из производства готовая продукция ..... 38 000 руб.

Перечень приведенных хозяйственных операций получит на счетах следующее отражение:

*Счет 20 «Основное производство»*

Дебет	Кредит
1) 15 000	4) 38 000
2) 24 000	
3) 4000	
Оборот 43 000	Оборот 38 000
Остаток 5000	

*Счет 10 «Материалы»*

Дебет	Кредит
<u>Остаток</u> <u>50 000</u>	1) 15 000

*Счет 43 «Готовая продукция»*

Дебет	Кредит
4) 38 000	

*Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»*

Дебет	Кредит
	2) 24 000

Счет 25  
«Общепроизводственные  
расходы»

Дебет	Кредит
Оборот	3) 4000

Из данного примера видно, что по дебету счета 20 «Основное производство» текущие издержки за отчетный период составили 43 тыс. руб. Из них фактическая себестоимость выпущенной цехом готовой продукции равна только 38 тыс. руб. Это фактическая цеховая себестоимость. Остальная сумма — 5 тыс. руб. — представляет собой себестоимость незавершенного производства. Это затраты по технологическому процессу на незаконченную продукцию.

*Сопоставляющие счета* предназначены для исчисления финансового результата как от отдельных хозяйственных процессов, так и предприятия в целом.

В группе сопоставляющих счетов представлены операционно-результатные счета и финансово-результатные счета.

*Операционно-результатные счета* предусмотрены для обобщения информации об отдельных процессах хозяйственной деятельности предприятия, а также определения по каждому из них финансового результата.

Перечень операционно-результатных счетов включает счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». По отношению к балансу данные счета являются активно-пассивными. Они закрываются по каждому отчетному периоду и потому не указываются в балансе.

Рассмотрим природу операционно-результатных счетов.

По дебету счета 90 «Продажи» независимо от формы собственности предприятий и организаций показывается себестоимость:

- ◆ проданной готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства предприятий отдельных отраслей народного хозяйства;
- ◆ работ и услуг промышленного характера строительных и иных организаций, а также работ и услуг непромышленного назначения;

- ◆ покупных изделий, приобретенных ранее для комплектации;
- ◆ товаров в торговых, снабженческих и сбытовых предприятиях и организациях;
- ◆ услуг по перевозке грузов и пассажиров на предприятиях транспорта;
- ◆ транспортно-экспедиционных и погрузочно-разгрузочных операций;
- ◆ услуг предприятий связи и т. п.

По кредиту счета 90 «Продажи» в таком же разрезе формируется выручка от продажи продукции, выполненных работ и оказанных услуг по договорным (продажным) ценам. Следовательно, в конечном итоге на счете 90 «Продажи» накапливается информация о доходах и расходах организации, связанных с ее обычной деятельностью.

В течение отчетного года записи в разрезе отдельных субсчетов к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» ведутся накопительно. По каждому отчетному месяцу сопоставляются дебетовые обороты по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость» и др. субсчетам с оборотом по кредиту 90-1 «Выручка». Результатом такого сопоставления может быть прибыль (оборот по кредиту субсчета 90-1 «Выручка» превышает оборот по дебету указанных выше субсчетов). В обратной ситуации имеет место убыток.

Полученный финансовый результат (прибыль или убыток) ежемесячно (заключительными оборотами) списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж». Если финансовый результат означает прибыль, то в текущем учете по окончании отчетного месяца делается запись:

<i>Дебет счета</i>	<i>90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль от продаж»,</i>
<i>Кредит счета</i>	<i>99 «Прибыли и убытки».</i>

Когда финансовый результат представляет собой убыток, составляется запись:

<i>Дебет счета</i>	<i>99 «Прибыли и убытки»,</i>
<i>Кредит счета</i>	<i>90 «Продажи», субсчет 9 «Убыток от продаж».</i>

Следовательно, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

Заключительными записями декабря месяца каждого отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями. Например, сумма накопленного годового оборота по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» списывается в виде следующей бухгалтерской проводки:

<i>Дебет счета</i>	90 «Продажи», субсчет 9 «Убыток от продаж»,
<i>Кредит счета</i>	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

В то же время накопленная за год сумма выручки от обычных видов деятельности и сформированная по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» закрывается записью:

<i>Дебет счета</i>	90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»,
<i>Кредит счета</i>	99 «Прибыли и убытки».

Аналогичная методика ведения учетных записей и по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» используется для получения данных о прочих доходах и расходах, отличных от обычных видов деятельности, кроме чрезвычайных доходов и расходов. В учете подобные доходы и расходы рассматриваются как операционные (от продажи основных средств и т. п.) и внереализационные (штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров и пр.).

Рассмотрим структуру операционно-результатных счетов на примере счета 90 «Продажи».

*Первая операция.* Выставлена счет-фактура покупателю по договорным (продажным) ценам на отгружаемую в его адрес продукцию в отчетном месяце ..... 25 000 руб.

*Вторая операция.* Списывается фактическая фабрично-заводская себестоимость проданной продукции за отчетный месяц ..... 19 000 руб.

*Третья операция.* Списаны коммерческие расходы за отчетный месяц ..... 2000 руб.

*Четвертая операция.* Исчислен финансовый результат от продажи продукции в отчетном месяце (прибыль) ..... 4000 руб.

*Счет 90 «Продажи»,  
субсчет 1 «Выручка»*

Дебет	Кредит
	1) 25 000
—	25 000

*Счет 90 «Продажи»,  
субсчет 2 «Себестоимость  
продаж»*

Дебет	Кредит
2) 19 000	1) 25 000
3) 2000	
21 000	—

*Счет 90 «Продажи»,  
субсчет 9 «Прибыль/убы-  
ток от продаж»*

Дебет	Кредит
4) 4000	
4000	—

*Счет 43 «Готовая  
продукция»*

Дебет	Кредит
<u>Начальное сальдо</u>	2) 19 000

*Счет 44 «Расходы на  
продажу»*

Дебет	Кредит
Оборот	3) 2000

*Счет 99 «Прибыли и  
убытки»*

Дебет	Кредит
	4) 4000

*Счет 62 «Расчеты  
с покупателями  
и заказчиками»*

Дебет	Кредит
1) 25 000	

*Финансово-результатные счета* представлены счетом 99 «Прибыли и убытки». Он так же, как и операционные счета, является активно-пассивным счетом и объединяет в себе более широкий спектр хозяйственных операций, оказывающих влияние на финансовые результаты экономического субъекта, а именно:

♦ от обычных видов деятельности;

- ◆ операционных и внеоперационных доходов и расходов;
- ◆ чрезвычайных доходов и расходов.

Состав последних включает страховые возмещения по компенсации потерь, обусловленных форс-мажорными обстоятельствами (стихийные бедствия, аварии, пожар и т. п.). Следствием таких обстоятельств являются и определенные расходы по устранению последствий, вызванные указанными обстоятельствами.

По кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» показываются суммы прибыли, полученные по итогам закрытия счетов 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль от продаж» и 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов», а также чрезвычайные доходы в виде:

- ◆ полученных страховых возмещений от потерь различных активов в силу непредвиденных событий как следствие форс-мажорных обстоятельств;
- ◆ излишки в виде денежных и иных активов, выявленные по результатам их инвентаризации и т. п.;
- ◆ поступлений денежных средств из бюджета в связи с перерасчетом по отдельным видам налогов;
- ◆ поступлений денежных средств из внебюджетных фондов в связи с перерасчетом по единому социальному налогу и т. п.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются суммы убытков, полученные по итогам закрытия счетов 90 «Продажи», субсчет 9 «Убыток от продаж» и 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих расходов», а также потери и расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности. Наконец, на уменьшение балансовой прибыли могут оказывать влияние различные налоговые платежи (на прибыль и др.) и платежи по перерасчетам по этим налогам из фактической прибыли, различные налоговые санкции.

Путем сопоставления за отчетный период итогов оборотов по дебету и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» исчисляется конечный финансовый результат всех видов деятельности организации.

В отличие от операционно-результатных счетов по счету 99 «Прибыли и убытки» может иметь место дебетовый (убыток) или кредитовый (прибыль) остаток. Прибыль образуется в случае, когда сумма оборота по кредиту данного счета превышает сумму оборота по дебету счета; в обратном случае — убыток.

В конце отчетного года данный счет закрывается. Полученный итог по нему в виде оставшейся в распоряжении организации прибыли или чистого убытка списывается соответственно в кредит или в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, независимо от причин, по которым они не были отражены в учете, и относящиеся к хозяйственным операциям прошлых лет, подлежат включению в финансовые результаты отчетного года.

Таким образом, в балансе учитывается лишь непокрытый убыток или нераспределенная прибыль отчетного периода и прошлых лет.

Рассмотрим природу финансово-результатного счета 99 «Прибыли и убытки».

*Первая операция.* Отражена в учете прибыль от продажи продукции ..... 50 000 руб.

*Вторая операция.* Оприходованы товарно-материальные ценности, полученные от разборки имущества в результате стихийного бедствия ..... 7000 руб.

*Третья операция.* Списана на убытки в связи с истечением сроков исковой давности дебиторская задолженность работников предприятия по прочим операциям ..... 4000 руб.

*Четвертая операция.* Оприходована прибыль, в порядке ее распределения, полученная от филиала организации ..... 12 000 руб.

*Пятая операция.* Отнесена на убытки сумма недостачи товарно-материальных ценностей как результат стихийного

бедствия (пожара), подтвержденного правоохранительными органами ..... 14 100 руб.

*Шестая операция.* Отражена задолженность организации перед бюджетом по налогу на прибыль ..... 12 216 руб.

На счетах бухгалтерского учета указанные операции будут отражены следующим образом:

*Счет 99 «Прибыли и убытки»*

Дебет	Кредит
3) 4000	1) 50 000
5) 14 100	2) 7000
6) 12 216	4) 12 000
Оборот 12 216	Оборот 69 000
	Сальдо 38 684

*Счет 90 «Продажи»,  
субсчет 9 «Прибыль от продаж»*

Дебет	Кредит
1) 50 000	Оборот

*Счет 10 «Материалы»*

Дебет	Кредит
2) 7000	

*Счет 68 «Расчеты  
с бюджетом»*

Дебет	Кредит
	Начальное сальдо 6) 12 216

*Счет 73 «Расчеты  
с персоналом по прочим  
операциям»*

Дебет	Кредит
Начальное сальдо	3) 4000

*Счет 79  
«Внутрихозяйственные  
расчеты»*

Дебет	Кредит
4) 12000	

*Счет 94 «Недостачи и  
потери от порчи  
ценностей»*

Дебет	Кредит
Начальное сальдо	5) 14 100

Обособленную группу составляют так называемые забалансовые счета, к которым относятся счета, как следует из названия, не входящие в баланс организации. На них отражаются ак-

тивы, не принадлежащие организации. Данная группа представлена тремя подгруппами счетов:

- ◆ раскрывающие состав отдельных видов активов, временно находящихся в пользовании организации (счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и пр.);
- ◆ характеризующие условные права и обязательства организации (счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»);
- ◆ предназначенные для целей контроля за отдельными операциями (счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»).

## 6.6. План счетов бухгалтерского учета

Многообразие различных хозяйственных операций, возникающих в процессе поступления и использования имущества, а также источников его образования, требует применения большого количества счетов бухгалтерского учета. Информация, накапливаемая на счетах, должна в полной мере удовлетворять как аппарат управления конкретной фирмы для принятия соответствующих решений, так и внешних пользователей. Многовариантность отражения на счетах однотипных хозяйственных операций расширяет перечень применяемых счетов. Например, учет процесса заготовления материалов можно вести непосредственно на счете 10 «Материалы». В то же время допускается использование и другого варианта, когда наряду с указанным счетом возможно применение счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов». При этом не должна нарушаться общая методология ведения бухгалтерского учета. В противном случае нельзя будет обобщать одни и те же показатели, получаемые в различных предприятиях и организациях.

Контроль за соблюдением применения единой методологии бухгалтерского учета осуществляет Министерство финансов Российской Федерации в лице Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности по согласованию с Госкомстатом Рос-

сийской Федерации. С принятием Закона РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. общее методологическое руководство бухгалтерским учетом возложено на Правительство Российской Федерации.

Соблюдение указанных выше требований обеспечивается применением Плана счетов бухгалтерского учета.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой *упорядоченную номенклатуру перечня синтетических счетов, который должны применять и соблюдать все предприятия и организации (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, осуществляющих учет методом двойной записи.* Использование Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций дает возможность осуществлять в учете регистрацию и группировку фактов хозяйственной жизни конкретной фирмы.

План счетов бухгалтерского учета дает возможность установить, какой конкретно объект надо учитывать на том или ином счете.

В основе организации бухгалтерского учета на любом предприятии лежит план счетов. Более правильно его следует называть единый план счетов, поскольку им обязаны руководствоваться предприятия и организации различных отраслей народного хозяйства: промышленности, сельского хозяйства, транспорта и т. п. Специфические особенности некоторых из них учитываются на отдельных счетах, которые вправе вводить организации по согласованию с Министерством финансов РФ.

План счетов представляет собой строго иерархическую структуру, основу которой составляют синтетические счета (счета первого порядка) и субсчета (счета второго порядка). Причем если ведение счетов и указание их нумерации является строго обязательным, то использование в текущем учете субсчетов и аналитических счетов такой жесткой регламентации не предусматривает; их можно исключать, объединять, а также вводить новые.

Обеспечение таких методологических подходов к применению единого плана счетов создает правовую базу четкой регламентации в организации руководством бухгалтерского учета. Упрощается его ведение, прежде всего за счет типизации отраже-

ния в учете однородных хозяйственных операций. Поэтому с наименьшими издержками становится возможным автоматизировать все участки бухгалтерского учета. Сводятся к минимуму ошибки в корреспонденции счетов. Этому способствует также то, что в Плане счетов по каждому синтетическому счету дана типовая схема корреспонденции его с другими синтетическими счетами. Типовая схема закладывается в соответствующие программы при разработке автоматизированных систем учета. Это не исключает подхода, при котором в случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организации вправе ее дополнять. Единственное ограничение при проведении данных процедур — соблюдение основных методических принципов ведения бухгалтерского учета, которые изложены в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Однако в сравнении с ранее действовавшим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкцией по его применению, утвержденных приказом Министерства финансов СССР от 01.11.91 г. № 56, новый План счетов, равно как Инструкция по его применению, имеет пониженный статус нормативного регулирования. Более того, он признан документом, не имеющим нормативно-правового характера. Приоритет в постановке учета определен положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Как и ранее, новый План счетов является унифицированным, т. е. применим на предприятиях как различных отраслей народного хозяйства, так и различных организационно-правовых форм собственности.

В Плане счетов бухгалтерского учета счета группируются по разделам в соответствии с их экономическим содержанием. В основе данной группировки лежит экономическая классификация объектов учета. Новый план счетов, введенный в действие с 1 января 2001 г., в настоящее время включает 8 разделов, объединяющих 63 синтетических счета. Обособленную группу составляют забалансовые счета, состоящие из 11 счетов.

Раздел I.	Внеоборотные активы.
Раздел II.	Производственные запасы.
Раздел III.	Затраты на производство.
Раздел IV.	Готовая продукция и товары.
Раздел V.	Денежные средства.
Раздел VI.	Расчеты.
Раздел VII.	Капитал.
Раздел VIII.	Финансовые результаты.

План счетов приведен на с. 246—251.

Каждый счет, представленный в соответствующем разделе, помимо наименования обозначен шифром (кодом). Сделано это с целью сокращения учетных записей, так как указание шифра позволяет отказаться от наименования счета. Предусмотрен серийный способ шифровки. Определенный набор шифров счетов формирует содержание соответствующего раздела. Шифры счетов обозначаются двузначными числами от 01 до 99.

Каждый раздел содержит краткую аннотацию, в которой раскрывается назначение счетов, формирующих состав данного раздела. Затем приводится название каждого счета, дается краткая характеристика его применения исходя из экономической сущности учитываемого на нем объекта учета. В заключение приводится типовая корреспонденция счета по дебету и кредиту с другими счетами первого порядка.

*Раздел I.* «Внеоборотные активы». Счета данного раздела используются для обобщения информации текущего бухгалтерского учета о наличии и движении внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов и пр.).

Данный раздел включает 8 счетов, раскрывающих содержание и движение имущества долгосрочного пользования в материальной (основные средства, оборудование к установке) и нематериальной, «неосязаемой» форме (в виде прав пользования — нематериальных активов). В этом разделе представлены также счета по учету операций, связанных с их формированием и выбытием.

*Раздел II.* «Производственные запасы» формирует данные о наличии и движении этих запасов, отклонениях в их приобретении.

В этом разделе представлены также счета для целей обобщения информации о резервах под отклонения стоимости товарно-материальных ценностей, полученных в процессе их заготовления, от рыночной стоимости (счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»), других средств в обороте (незавершенного производства, готовой продукции и т. п.), а также сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным производственным запасам (счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»). Этот раздел представлен 6-ю счетами.

*Раздел III.* «Затраты на производство» включает 7 счетов и формирует информацию о затратах, связанных с уставной деятельностью экономического субъекта, а также с социально-бытовым обслуживанием его персонала. Перечень счетов и методика их применения устанавливаются им самостоятельно исходя из особенностей производственной деятельности, структуры и сложившейся организации управления с учетом современных требований.

Таким образом, первые три раздела плана счетов выбрали в себя все ресурсные счета, представленные счетами имущества, а также счета, формирующие информацию о процессе производства продукции (работ, услуг) в соответствии с уставной деятельностью предприятия или организации.

*Раздел IV.* «Готовая продукция и товары» включает 7 счетов первого порядка и полностью соответствует перечню счетов одной из подгрупп счетов, формирующих процесс обращения совокупного общественного продукта.

*Раздел V.* «Денежные средства» содержит 7 счетов, на которых обобщается необходимая информация о наличии и движении денежных средств в отечественной и иностранной валюте, принадлежащих экономическому субъекту. При этом не имеет значения место их нахождения: в стране или за рубежом, что не противоречит принципу допущения имущественной обособленности организации. Содержание данного принципа определяет, что имущество и обязательства экономического субъекта существуют обособленно от имущества и обязательств его и других экономических субъектов.

В данный раздел включены также счета в виде ценных бумаг, платежных и денежных документов (счета «Финансовые вложения», «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и др.). Как видно, содержание данного раздела формируют счета, на которых отражается наличие и движение временно свободного денежного капитала.

*Раздел VI.* «Расчеты» объединяет счета, на которых накапливается и обобщается информация о всех видах расчетов предприятия или организации с различными юридическими и физическими лицами, а также внутривозрастных расчетов.

Раздел включает 14 счетов.

Итак, представленные счета в четвертом, пятом и шестом разделах Плана счетов обобщают информацию по всем хозяйственным операциям, раскрывающим процесс обращения.

*Раздел VII.* «Капитал» объединяет счета, содержание которых раскрывает процесс формирования и использования собственного капитала организации в отчетном году, а также обобщает информацию о наличии ее непокрытого убытка.

Обособленно в данном разделе представлен счет 86 «Целевое финансирование». На нем формируется и обобщается информация о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого характера, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных и иных средств.

Всего счетов в данном разделе 6.

*Раздел VIII.* «Финансовые результаты» состоит из 8 счетов. С их помощью обобщается информация о состоянии и формировании доходов и расходов организации, ее финансового результата за отчетный период.

Содержание данного раздела построено таким образом, чтобы в нем были представлены счета, четко обобщающие смысл действующих положений (стандартов) о доходах и расходах организации, в частности, ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Информация о них формируется на активно-пассивном счете «Продажи». На нем же исчисляется финансовый результат по операциям от обычных видов деятельности. С этой целью ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж»,

90-3 «Налог на добавленную стоимость» и 90-4 «Акцизы» с кредитовым оборотом по субсчету 90-1 «Выручка» организация исчисляет финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Заключительными оборотами за отчетный период этот результат списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Следовательно, по окончании отчетного периода счет 90 «Продажи» сальдо не имеет. В конце отчетного года все субсчета (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж») закрываются внутренними записями с отнесением результата на указанный субсчет.

Из изложенного следует вывод, что содержание счета 90 «Продажи», равно как и содержание других счетов раздела VIII «Финансовые результаты» Плана счетов: 91 «Прочие доходы и расходы», 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов», позволяет установить тесную взаимосвязь между бухгалтерским балансом и отчетом о прибылях и убытках. Обе эти формы отчетности должны составляться одновременно на основании данных Главной книги. Причем финансовый результат за отчетный период по другим видам деятельности, отличным от обычных видов деятельности, исчисляется на субсчете 90-9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Процедура же записи по субсчетам 90-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» предусматривает накопительный характер в течение отчетного года.

Ежемесячно итог по указанным субсчетам, исчисленный путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы», с кредитовым оборотом по субсчету 91-1 «Прочие доходы», заключительными записями относится на субсчет 91-9. С указанного субсчета в конце этого же отчетного периода полученное сальдо относится на счет 99 «Прибыли и убытки». Поэтому счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

В конце отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», а именно: 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Прочие расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями с отнесением полученного результата на субсчет 91-9.

Обособленное место в данном разделе занимают счета 94

«Недостачи и потери от порчи ценностей» и 96 «Резервы предстоящих расходов». На счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражается сумма недостачи отдельных активов организации независимо от того, на какой стадии обращения она установлена: в процессе заготовления, хранения или продажи.

По дебету данного счета отражается:

- ◆ фактическая себестоимость недостающих или полностью испорченных товарно-материальных ценностей. Причем причина недостачи или порчи не имеет никакого значения;
- ◆ остаточная стоимость (первоначальная стоимость за минусом начисленной амортизации) по недостающим или полностью испорченным основным средствам;
- ◆ сумма исчисленных потерь по частично испорченным активам материального характера.

По кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» списываются выявленные суммы недостач с отнесением их по принадлежности в дебет соответствующих счетов:

- ◆ 08 «Вложения во внеоборотные активы» на сумму недостачи строительных материалов в пределах норм естественной убыли;
- ◆ 20 «Основное производство» и др. счета затрат на производство и расходов на продажу (когда недостачи и потери выявлены при хранении или продаже);
- ◆ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» при подтверждении вины материально ответственных лиц сверх суммы естественной убыли. Разница между суммой, предъявленной в начет, и учтенной по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» относится на счет 98 «Доходы будущих периодов»;
- ◆ 91 «Прочие доходы и расходы» при отсутствии виновных лиц или в случае недостачи товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом из-за необоснованности предъявленного иска.

По счету 96 «Резервы предстоящих расходов» обобщается информация о состоянии и движении сумм, зарезервированных на определенные цели, и последующего равномерного их вклю-

чения в издержки производства или продажи продукции (на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, ремонт основных средств и пр.).

Формирование соответствующих резервов осуществляется в соответствии с действующим законодательством и/или учредительными документами собственника.

Краткий обзор плана счетов показывает, что счета, входящие в I—VI разделы, предназначены для получения и обобщения информации о наличии и движении имущества, а также для раскрытия сущности отдельных хозяйственных процессов, в целом составляющих процесс воспроизводства совокупного общественного продукта.

Здесь же (раздел VI) представлены счета источников имущества, обобщающие информацию о наличии и движении постоянного и заемного капитала. В частности, к ним относятся счета 63 «Резервы по сомнительным долгам», а также счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Каждый счет в Плане счетов имеет свой номер, шифр (код), состоящий из двух цифр. Например, счет 01 «Основные средства», счет 10 «Материалы» и т. п. Применение номеров (шифров, кодов) упрощает составление бухгалтерских проводок и повышает их наглядность, расширяет возможности автоматизации учета. Все это очень важно в процессе понимания сущности хозяйственных операций, отражаемых на соответствующих счетах. К отдельным счетам предусмотрены субсчета с указанием их номера и наименования. Так, счет 55 «Специальные счета в банках» имеет три субсчета:

55-1 Аккредитивы.

55-2 Чековые книжки.

55-3 Депозитные счета.

Счет 10 «Материалы» имеет 11 субсчетов – наибольшее их количество среди других счетов бухгалтерского учета:

10-1 Сырье и материалы.

10-2 Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали.

10-3 Топливо.

**ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-  
ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ**

Наименование счета	№ счета	Номер и наименование субсчета	Отношение счета к балансу
1	2	3	4
<b>Раздел I. Внеоборотные активы</b>			
Основные средства	01	По видам основных средств	А
Амортизация основных средств	02		П
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей	А
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	А
Амортизация нематериальных активов	05		П
	06		
Оборудование к установке	07		А
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ	А
Отложенные налоговые активы	09		А
<b>Раздел II. Производственные запасы</b>			
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации	А

1	2	3	4
Животные на выращивании и откорме	11		А
	12		
	13		
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14		П
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15		А
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16		А
	17		
	18		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам	А
<b>Раздел III. Затраты на производство</b>			
Основное производство	20		А
Полуфабрикаты собственного производства	21		А
	22		
Вспомогательные производства	23		А
	24		
Общепроизводственные расходы	25		А
Общехозяйственные расходы	26		А
	27		
	28		
Брак в производстве	28		А
Обслуживающие производства и хозяйства	29		А
	30		
	31		
	32		
	33		
	34		

1	2	3	4
	35		А
	36		
	37		
	38		
	39		
<b>Раздел IV. Готовая продукция и товары</b>			
Выпуск продукции (работ, услуг)	40		А
Товары	41	1. Товары на складах	А
		2. Товары в розничной торговле	
		3. Тара под товаром и порожняя	
		4. Покупные изделия	
Торговая наценка	42		П
Готовая продукция	43		А
Расходы на продажу	44		А
Товары отгруженные	45		А
Выполненные этапы по незавершенным работам	46		А
	47		
	48		
	49		
<b>Раздел V. Денежные средства</b>			
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы	А
Расчетные счета	51		А
Валютные счета	52		А
	53		
	54		
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета	А
	56		
Переводы в пути	57		А
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества	А
Резервы под обесценение финансовых вложений	59		П

1	2	3	4
<b>Раздел VI. Расчеты</b>			
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60		А-П
	61		
Расчеты с покупателями и заказчиками	62		А-П
Резервы по сомнительным долгам	63		П
	64		
	65		
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов	П
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов	П
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов	А-П
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию	А-П
Расчеты с персоналом по оплате труда	70		П
Расчеты с подотчетными лицами	71		А-П
	72		
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба	А
	74		
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов	А-П
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам	А-П
Отложенные налоговые обязательства	77		П
	78		

1	2	3	4
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом	А-П
<b>Раздел VII. Капитал</b>			
Уставный капитал	80		П
Собственные акции (доли)	81		А
Резервный капитал	82		П
Добавочный капитал	83		П
Нераспределенная (непокрытый убыток)	84		А-П
	85		
Целевое финансирование	86	По видам финансирования	П
	87		
	88		
	89		
<b>Раздел VIII. Финансовые результаты</b>			
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж	А-П
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов	А-П
	92		
	93		
Недостачи и потери от порчи ценностей	94		А
	95		
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов	П
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов	А
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы	П

1	2	3	4
	98	4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей	П
Прибыли и убытки	99		А-П
<b>Забалансовые счета</b>			
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 основных средств	010		
Основные средства, сданные в аренду	011		

10-4 Тара и тарные материалы.

10-5 Запасные части.

10-6 Прочие материалы.

10-7 Материалы, переданные в переработку на сторону.

10-8 Строительные материалы.

10-9 Инвентарь и хозяйственные принадлежности.

10-10 Специальная оснастка и специальная одежда на складе.

де.

10-11 Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации.

Забалансовые счета в силу своей специфики в Плане счетов, как уже отмечалось, выделены обособленно и раскрывают информацию о наличии и движении имущества, не принадлежащего предприятию. Однако исходя из содержания фактов хозяйственной деятельности временно находятся в его пользовании или распоряжении. Здесь находятся также счета, на которых ведется учет и контроль за отдельными хозяйственными операциями экономического субъекта, его условных прав и обязательств.

Забалансовые счета имеют трехзначную нумерацию. Например, счета 001 «Арендованные основные средства», 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов», 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» и т. д.

Субсчета к забалансовым счетам не предусмотрены, ибо в этом нет необходимости. На них отсутствует двустороннее движение учитываемых объектов. Поэтому счет закрывается в одностороннем порядке и записи на нем ведутся по простой системе, т. е. только по дебету счета или только по кредиту счета.

Предприятия малого бизнеса при постановке учета по упрощенной форме бухгалтерского учета на основе типового Плана счетов составляют рабочий План счетов, рекомендованный Министерством финансов РФ. С учетом нового Плана счетов его содержание приведено на с. 294.

Обобщая изложенное, представляется обоснованным классифицировать основополагающие методологические аспекты построения плана счетов бухгалтерского учета в виде следующей таблицы (табл. 6.10).

## Методологические аспекты построения Плана счетов бухгалтерского учета

№ п/п	Базовый принцип формирования Плана счетов	Его содержание
1	Межотраслевой подход	Универсальность построения вне зависимости от отраслевой принадлежности (кроме кредитных и бюджетных организаций) и организационно-правовых форм собственности
2	Структура построения	Иерархическая: — обобщение через систему синтетических счетов — счетов первого порядка; — детализация путем применения субсчетов — счетов второго порядка
3	Функциональный	1. На уровне управления организации для целей производственного учета. 2. Для внешних пользователей с целью формирования финансового учета
4	Имущественной обособленности	1. Активы, принадлежащие организации на праве собственности и учитываемые на балансовых счетах. 2. Активы, не принадлежащие организации и временно находящиеся в ее пользовании, распоряжении, а также условные права и обязательства. Информация о них формируется на забалансовых счетах
5	Накопление информации	1. Ведение бухгалтерского учета методом двойной записи с использованием балансовых счетов. 2. Ведение учета объектов по простой системе с использованием забалансовых счетов
6	Кругооборот капитала	1. На счетах формируется информация исходя из функционального назначения соответствующих активов и натурально-вещественной их формы в процессе осуществления отдельных хозяйственных процессов при реализации уставной деятельности организации. 2. Обособляются счета для группировки и обобщения только свершившихся экономических событий
7	Обобщение информации	Данный принцип обособляет информацию в денежной оценке в разрезе экономически однородных элементов кругооборота хозяйственных средств и их источников образования, с одной стороны, и детализирует ее в аналитическом разрезе для целей управленческого учета — с другой стороны
8	Критерии формирования общей схемы Плана счетов	1. Отбор счетов в пределах соответствующих разделов исходя из их места в процессе кругооборота капитала и создания валового внутреннего продукта. 2. Наличие резервных позиций в отдельных разделах Плана счетов исходя из потребности получения в будущем дополнительной информации об отдельных объектах учета
9	Применение кодов счетов	Двузначная нумерация для балансовых счетов и трехзначная нумерация для забалансовых счетов

# ПЛАН СЧЕТОВ ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ МАЛОГО БИЗНЕСА

Раздел	Наименование счета	Номер счета	Вид деятельности, где преимущественно применяется счет	
Внеоборотные активы	Основные средства	01	Все виды деятельности "-" "-" "-" "-"	
	Амортизация основных средств	02		
	Вложения во внеоборотные активы	08		
	Отложенные налоговые активы	09		
Производственные запасы	Материалы	10	"-	
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	"-	
Затраты на производство	Основное производство	20	"-	
Готовая продукция и товары	Товары	41	"-	
Денежные средства	Касса	50	"-	
	Расчетные счета	51	"-	
	Валютные счета	52	"-	
	Специальные счета в банках	55	"-	
	Финансовые вложения	58	"-	
			60	"-
Расчеты	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	66	"-	
	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	67	"-	
	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	68	"-	
	Расчеты по налогам и сборам	69	"-	
	Расчеты по страхованию и обеспечению	70	"-	
	Расчеты по оплате труда	76	"-	
	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	77	"-	
	Отложенные налоговые обязательства			
	Капитал	Уставный капитал	80	"-
		Добавочный капитал	83	"-
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		84	"-	
Финансовые результаты	Продажи	90	"-	
	Прочие доходы и расходы	91	"-	

По мере реализации Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики, а также постановления Правительства РФ № 283 от 06.03.98 г. «О реформировании бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», востребуется необходимость введения в практику отечественного учета новых объектов учета, а следовательно, и дополнительных счетов.

В настоящее время в странах с открытой экономикой в плане счетов предусмотрено три группы (категории) счетов:

- ◆ балансовые счета;
- ◆ счета «затраты — выпуск — результаты»;
- ◆ счета управленческой, маржинальной, аналитической и вспомогательной бухгалтерий.

Разделение бухгалтерии на отечественных предприятиях на управленческую (производственную) и финансовую приведет к необходимости введения в действующий План счетов таких счетов, на которых обобщалась бы информация по центрам издержек, центрам ответственности и пр. Тем самым станет возможным увязать эту информацию с системой национального счетоводства (СНС), на базе которой органы Госкомитета РФ планируют исчислять валовой общественный продукт по методике ООН.

В управленческой бухгалтерии определяющими будут операционные счета, а в финансовой — балансовые. Более полное применение получают отражающие счета, через систему которых будет обеспечена взаимосвязь в обмене информацией между управленческой и финансовой бухгалтериями.

### **Вопросы для самопроверки**

1. *Дайте определение счета бухгалтерского учета.*
2. *Какие счета различают по отношению к бухгалтерскому балансу? Раскройте их содержание.*
3. *В чем проявляется взаимосвязь между счетами и балансом?*

4. *Что такое двойная запись? В чем ее сущность и значение в текущем бухгалтерском учете?*
5. *Дайте определение бухгалтерской проводки. Какие бывают бухгалтерские проводки?*
6. *Раскройте природу аналитических и синтетических счетов.*
7. *В чем состоит обобщение данных текущего бухгалтерского учета?*
8. *Чем обусловлена необходимость классификации счетов бухгалтерского учета?*
9. *Какова сущность классификации счетов по экономическому содержанию?*
10. *Почему нужна классификация счетов по назначению и структуре?*
11. *Изложите значение Плана счетов бухгалтерского учета в финансово-хозяйственной деятельности организации.*

### **Тесты к главе 6**

Определите правильные ответы на поставленные вопросы.

*Вопрос 1. Что такое счет в бухгалтерском учете?*

*Ответы:*

1. Способ текущей группировки и контроля средств, источников и хозяйственных операций .....
2. Один из определяющих способов организации оперативного учета за наличием и движением хозяйственных средств .....
3. Технический прием регистрации хозяйственных организаций в текущем учете .....
4. основополагающий учетный прием оперативного контроля за движением хозяйственных средств и их источников. ....

*Вопрос 2. В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета к какому уровню относится План счетов бухгалтерского учета?*

*Ответы:*

1. Ко второму уровню .....
2. К первому уровню .....
3. К третьему уровню .....
4. К четвертому уровню. ....

**Вопрос 3.** Как подразделяются счета бухгалтерского учета по отношению к балансу?

**Ответы:**

1. Активные и пассивные .....
2. Активные, пассивные, активно-пассивные .....
3. Активно-пассивные и забалансовые .....
4. Активные, пассивные, активно-пассивные и забалансовые. ...

**Вопрос 4.** Исходя из классификации счетов по экономическому содержанию (экономической классификации) определите, какие из нижеперечисленных счетов относятся к счетам учета предметов обращения?

**Ответы:**

1. Касса (50), Готовая продукция (43) .....
2. Расчетные счета (51), валютные счета (52) .....
3. Материалы (10), Готовая продукция (43) .....
4. Готовая продукция (43). .....

**Вопрос 5.** На каком счете формируется конечный результат финансовой деятельности?

**Ответы:**

1. На счете 99 «Прибыли и убытки» .....
2. На счете 90 «Продажи» .....
3. На счете 91 «Прочие доходы и расходы» .....
4. На счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». ...

**Вопрос 6.** Раскройте сущность двойной записи.

**Ответы:**

1. Применяется в учете с целью полноты и своевременности отражения хозяйственных организаций .....
2. Для удобства регистрации экономических событий .....
3. Раскрывает содержание соответствующих объектов в процессе их кругооборота под воздействием хозяйственных организаций .....
4. Для отражения каждой хозяйственной организации по дебету одного счета и кредиту другого счета в одной и той же сумме.

**Вопрос 7.** Дайте определение бухгалтерской проводки.

**Ответы:**

1. Способ регистрации хозяйственной организации в учете .....

2. Запись хозяйственной организации в учете на основании оправдательного документа .....
3. Технический прием отражения на счетах хозяйственной организации .....
4. Счетная формула, позволяющая оценить обоснованность совершения хозяйственной организации. ....

**Вопрос 8.** Что представляет собой субсчет в бухгалтерском учете?

**Ответы:**

1. Способ группировки аналитических счетов .....
2. Разновидность аналитического счета .....
3. Способ обобщения текущей информации на синтетических счетах .....
4. Счет синтетического учета. ....

**Вопрос 9.** Составьте бухгалтерскую проводку на сумму израсходованных материалов по ремонту здания цеха.

**Ответы:**

1. Дебет счета 29 «Обслуживание производства и хозяйства»  
Кредит счета 10 «Материалы» .....
2. Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»  
Кредит счета 10 «Материалы» .....
3. Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»  
Кредит счета 10 «Материалы» .....
4. Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»  
Кредит счета 10 «Материалы» .....

**Вопрос 10.** Что означает бухгалтерская проводка:

Дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,  
Кредит счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

**Ответы:**

1. Такой бухгалтерской записи не может быть .....
2. Такая бухгалтерская запись должна быть отражена в учете методом «красное сторно» .....
3. Такая бухгалтерская запись составляется при реорганизации обслуживающих производств и хозяйств .....
4. Такая бухгалтерская запись означает стоимость взаимных услуг обслуживающих производств и хозяйств. ....

**Вопрос 11.** Какой бухгалтерской проводкой отразятся в учете удер-

жанные с работника суммы в погашение недостачи из начисленной заработной платы?

*Ответы:*

1. Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»  
Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» ..
2. Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».  
Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим организациям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» .....
3. Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».  
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» .....
4. Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».  
Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». ...

**Вопрос 12.** В чем содержание приведенной ниже бухгалтерской проводки:

*Дебет счета* 44 «Расходы на продажу»  
*Кредит счета* 43 «Готовая продукция»?

*Ответы:*

1. Израсходована тара собственного производства в процессе сбытовых операций, отнесенная за счет поставщика .....
2. Израсходована тара собственного производства в процессе сбытовых операций, отнесенная за счет покупателя .....
3. Израсходована покупная тара в процессе осуществления сбытовых операций, отнесенная за счет поставщика .....
4. Израсходована покупная тара в процессе осуществления сбытовых операций, отнесенная за счет покупателя. ....

**Вопрос 13.** Что означает в учете развернутое сальдо на счетах?

*Ответы:*

1. Признание обязательств в расчетах, когда их экономический смысл между участниками меняется с указанием остатка по дебету и кредиту на одном и том же счете .....
2. Момент перехода права собственности по сделке .....
3. Имеет ограниченное значение и характерно для раскрытия информации на забалансовых счетах .....
4. Постановка вопроса некорректна. ....

**Вопрос 14.** На основе какого признака классификации счетов построен План счетов бухгалтерского учета?

1. По экономической классификации .....
2. По структурной классификации .....
3. По экономической и структурной классификации .....
4. План счетов построен исходя из требований налогового законодательства. ....

**Вопрос 15.** В чем назначение структурной классификации счетов бухгалтерского учета?

**Ответы:**

1. Уяснить, сколько нужно счетов, чтобы полностью раскрыть в текущем учете экономическую сущность конкретного объекта .....
2. Получить соответствующую информацию об объектах учета для оценки эффективности принимаемых решений .....
3. Использовать в качестве дополнительного источника при подготовке бухгалтерской отчетности .....
4. Раскрыть экономическую сущность операционных счетов. ...

**Вопрос 16.** Выделите группы счетов в составе классификации счетов по назначению и структуре.

**Ответы:**

1. Операционные, провизорные, основные .....
2. Основные, отражающие (регулирующие), провизорные, концептуальные (базовые) .....
3. Основные, отражающие (регулирующие) и операционные ...
4. Операционные, провизорные, концептуальные (базовые) и основные .....

**Вопрос 17.** Какими подгруппами представлена группа основных счетов?

**Ответы:**

1. Имущественные, неимущественные («неосязаемые»), сопоставляющие, дополнительные .....
2. Счета капитала, счета расчетов, счета экраны .....
3. Имущественные и неимущественные («неосязаемые»), счета капитала и счета в расчетах .....
4. Имущественные, неимущественные («неосязаемые»), сопоставляющие, счета экраны, калькуляционные .....

**Вопрос 18.** В какую подгруппу группы операционных счетов подлежит включению счет 25 «Общепроизводственные расходы»?

**Ответы:**

1. Операционно-результатные;
2. Распределительные;
3. Сопоставляющие;
4. Калькуляционные.

**Вопрос 19.** Укажите подгруппу, к которой относится счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

**Ответы:**

1. Дополнительные счета группы отражающих (регулирующих) счетов;
2. Счета экраны группы отражающих (регулирующих) счетов;
3. Сопоставляющие группы операционных счетов;
4. Имущественные группы основных счетов.

**Вопрос 20.** Укажите подгруппу, к которой относится счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

**Ответы:**

1. Имущественные счета группы основных счетов;
2. Счета капитала группы основных счетов;
3. Дополнительные счета группы отражающих (регулирующих) счетов;
4. Калькуляционные счета группы операционных счетов.

Правильность выбранных ответов сопоставьте с ответами на с. 597.

# Стоимостное измерение и текущий бухгалтерский учет

## 7.1. Оценка и ее место в формировании информационной системы бухгалтерского учета

Применение денежного измерителя как обобщающего показателя в бухгалтерском учете позволяет ему соизмерять различные экономические явления в пределах тех границ, в рамках которых возможно его применение. Реализуются эти возможности бухгалтерского учета при помощи *оценки и калькуляции*. На их основе осуществляется стоимостное измерение и текущий бухгалтерский учет хозяйственных операций во всех сферах экономической деятельности.

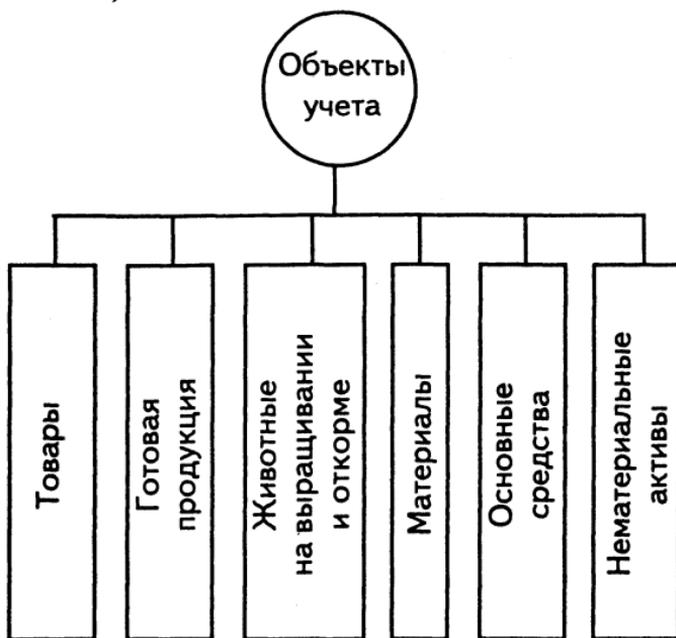
Оценка вместе с калькуляцией занимает определяющее место среди способов, формирующих содержание метода бухгалтерского учета. Такой приоритет обусловлен содержанием учетной информации, получаемой с помощью оценки и калькуляции. С их помощью достигается стоимостное измерение и обобщение фактов хозяйственной деятельности экономического субъекта и тем самым становится возможным определить уровень эффективности принимаемых аппаратом управления решений. Обобщающим их показателем для предприятия является размер полученной прибыли.

В рыночной экономике, где регулирование хозяйственной деятельности происходит под влиянием спроса и предложения,

основополагающие принципы реальности и единства имущества и обязательств определяют правильность их оценки.

Ниже приведена схема объектов учета, которые подлежат оценке (схема 7.1).

Схема 7.1



Оценка имущества и обязательств, а также хозяйственных процессов ведется в валюте, действующей на территории страны, т. е. в рублях. Если они выражены в иностранной валюте, то параллельно осуществляется ее пересчет в рубли по курсу Центрального банка России на дату совершения хозяйственной операции. Одновременно указанные записи осуществляются в валюте расчетов и платежей.

Поэтому оценка является одним из существенных элементов метода бухгалтерского учета, хотя и недостаточно жестко регламентированным международными правилами. Наряду с определяющей — первоначальной (исторической) оценкой, т. е. на дату принятия к учету хозяйственной операции, применяются и другие способы оценки. Необходимость применения последних чаще всего связана с инфляционными процессами. Поэтому использование иных методов оценки направлено на приближение первоначальной оценки к реальной, соответству-

ющей современным издержкам воспроизводства продукции, работ и услуг.

Международными стандартами признаются следующие методы оценки активов организации:

- фактическая стоимость приобретения;
- восстановительная стоимость, т. е. стоимость соответствующего вида активов в современных условиях его производства;
- возможная цена продажи, исходя из нормальной конъюнктуры рынка в обычных условиях его функционирования;
- дисконтированная стоимость.

Последняя представляет собой суммарный итог экономических выгод, предполагаемый к получению от использования конкретного актива в ближайшем будущем.

Вот как выглядит оценка объекта учета, представленного в виде имущества как нематериальные активы (схема 7.2).

Другой причиной, сдерживающей постановку на учет отдельных объектов непосредственно по фактической себестоимости, является массовость отдельных хозяйственных операций, особенно по наиболее ликвидным активам материального характера: сырью, основным материалам, топливу и пр. Текущий учет их, как известно, ведется ежедневно, и при наличии большого количества хозяйственных операций отразить последние на счетах сразу, в момент регистрации, в сумме фактических затрат на приобретение и отпуск не всегда представляется возможным. Принимая во внимание, что учетный цикл на предприятии определен рамками месячного периода, данное противоречие устраняется применением в текущем учете *твердых учетных цен*: по плановой себестоимости приобретения, договорным ценам поставщика и т. п. К концу учетного цикла, когда имеется четкая и полная информация о движении производственных запасов, подтвержденная первичной учетной документацией, эти цены доводятся до фактической себестоимости. В основу расчета уточнения оценки положено исчисление средне-



го процента отклонений твердых учетных цен от сложившейся фактической себестоимости этих запасов.

Расчеты с поставщиками и покупателями, разными дебиторами и кредиторами показываются в текущем учете в суммах, вытекающих из содержания хозяйственных операций, подтвержденных первичными учетными документами.

В тех случаях, когда по отдельным объектам учета их первоначальная, номинальная цена оказывается выше реальной, т. е. той цены на конкретный момент, которую предлагает рынок, стоимость таких объектов должна быть отражена в балансе в реальной оценке.

Таким образом, в самом общем виде *оценка есть способ выражения экономических событий в денежном измерителе.*

Неправильное исчисление реальной оценки отдельных объектов учета дает неправильную интерпретацию фактов экономических событий. В последующем их обобщение может явиться результатом принятия неправильных решений управленческим персоналом предприятия.

Итак, основной оценкой имущества и обязательств является фактическая себестоимость. Ее размер означает выраженные в денежной оценке затраты на производство и реализацию конкретного наименования продукции, вида выполненной работы или оказанной услуги. Формирование себестоимости оказывает влияние на организацию внутрипроизводственного хозяйственного расчета.

В зависимости от ее величины формируется отпускная цена на реализованную продукцию. Наконец, от размера себестоимости зависит рентабельность производства, его доходность. Поэтому управлению себестоимостью продукции менеджеры призваны уделять постоянное внимание, а определяющие принципы оценки — реальность и единство — приобретают решающее значение.

Другие способы оценки зависят от видов имущества и обязательств. Так, основные средства наряду с первоначальной стоимостью их воспроизводства учитываются по остаточной и восстановительной стоимости. Остаточная стоимость используется

в учете для исчисления реальной оценки основных средств, т. е. первоначальной стоимости за минусом суммы их износа. Восстановительная стоимость характеризует современные издержки, их фактическую себестоимость. Перевод первоначальной стоимости в восстановительную осуществляется в результате переоценки основных средств, проводимой по решению Правительства или самим предприятием.

Производственные запасы (сырье, материалы, покупные полуфабрикаты и пр.) при оприходовании вначале принимаются к учету по твердым учетным ценам: нормативной или плановой себестоимости с обязательным исчислением к концу отчетного месяца фактической себестоимости их заготовления. Расход производственных запасов допускается оценивать по одному из следующих четырех методов: по себестоимости каждой единицы, средней себестоимости, себестоимости первых по времени закупок партий (ФИФО), себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО). В странах с развитыми рыночными отношениями применяются и такие методы оценки производственных запасов: следующая партия на приход — первая в расход (НИФО), базисный и др.

## 7.2. Калькуляция. Ее виды и содержание

*Калькуляция есть способ обобщения затрат, выраженных в денежной форме, приходящихся на единицу продукции, конкретного вида работы, услуги.* Посредством калькуляции исчисляется себестоимость, представляющая собой сумму всех затрат на производство продукции в стоимостном выражении. Исходя из отраслевых особенностей отдельных производств исчисление себестоимости производится различными способами, а сам процесс ее исчисления представляет собой отдельный раздел бухгалтерского учета, который можно назвать *калькуляционное дело*. В его основе — способ исчисления себестоимости продукции, работ и услуг путем обобщения издержек в едином денежном из-

мерители и их группировка в определенной последовательности, регулируемой соответствующими нормативными актами, утвержденными в установленном порядке.

Основой системы управления себестоимостью продукции являются прогнозирование и планирование отдельных видов затрат на базе научно обоснованных норм и нормативов, четкая постановка учета и калькулирования, контроля и аудита за формированием издержек. Все эти элементы находятся в тесной взаимосвязи и взаимообусловленности.

В частности, задачей внутреннего контроля (мониторинга) должна быть проверка полноты и законности всех хозяйственных операций, включая арифметическую проверку итоговых сумм по группам счетов, на основании данных которых формируется себестоимость продукции.

Вопросы калькулирования возникают перед бухгалтером на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств: в процессе заготовления сырья и материалов, производства и реализации продукции.

В процессе исчисления себестоимости продукции надо исходить из четкого представления о том, что такое *объект калькулирования* и *калькуляционная единица*, *элемент затрат* и *статья затрат*.

В учете *объектом калькулирования* признается *продукт производства* (*деталь, узел, изделие, группы однородных изделий*), *технологическая фаза* (*передел, производство*), *стадия и пр.*, т.е. *продукция разной степени готовности, виды работ или услуг*.

*Калькуляционная единица* есть *измеритель объекта калькулирования*. В том случае, когда речь идет о готовой продукции, калькуляционная единица совпадает с единицей измерения, указанной в планах производства в натуральном выражении или в стандартах (технических условиях) на соответствующий вид продукции.

В отраслях перерабатывающей промышленности такого совпадения может и не быть. Здесь нередко учетной единицей выступает 1 кг продукции, а калькуляционной единицей — 1 т или 1 ц.

При калькулировании промежуточных однородных продуктов (полуфабрикатов) применяются условные укрупненные калькуляционные единицы (100 пар обуви, 1000 условных банок и т. п.).

Применение укрупненных калькуляционных единиц позволяет резко сократить объем аналитической работы при составлении плановых и отчетных калькуляций.

Для калькулирования конкретных наименований конечной продукции применяются натуральные единицы. Используются и другие калькуляционные единицы.

Группировка текущих затрат осуществляется по *элементам и статьям калькуляции*.

Необходимость в группировке затрат по элементам обусловлена потребностью в получении информации, позволяющей дать ответ на вопрос, *что и сколько* затрачено в отчетном периоде организацией.

Затраты, формирующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономической сущностью по следующим элементам:

- ◆ материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- ◆ затраты на оплату труда;
- ◆ отчисления на социальные нужды;
- ◆ амортизация основных фондов;
- ◆ прочие затраты (налоги, сборы, платежи по обязательному страхованию имущества и др.).

Группировка затрат по элементам используется в народнохозяйственном планировании. В условиях становления рыночной экономики и снижении роли государства в ее регулировании значение группировки затрат по элементам на народнохозяйственном уровне ослаблено. На уровне предприятия данная группировка позволяет установить, сколько им израсходовано за отчетный период отдельных видов материальных, трудовых и финансовых ресурсов на производство в целом. Формирование учетной

информации в таком разрезе определяет основную функцию финансового учета, ориентированного на удовлетворение в данной информации внешних пользователей. Естественно, с помощью данной группировки в разрезе элементов затрат не представляется возможным осуществлять повседневный контроль за деятельностью предприятия и его структурных подразделений (отдельных производств, цехов, участков) по выпуску конкретных видов продукции, выполненных работ или оказанных услуг. Эта задача решается при помощи группировки по статьям затрат и определяет основную функцию управленческого (производственного) учета.

Для установления единых методологических подходов разрабатывается типовая номенклатура статей затрат. Она включает следующие статьи:

- ◆ сырье и материалы;
- ◆ возвратные отходы (вычитаются);
- ◆ покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- ◆ топливо и энергия на технологические цели;
- ◆ заработная плата производственных рабочих;
- ◆ отчисления на социальные нужды;
- ◆ расходы на подготовку и освоение производства;
- ◆ общепроизводственные расходы;
- ◆ общехозяйственные расходы;
- ◆ потери от брака;
- ◆ прочие производственные расходы;
- ◆ расходы на продажу.

В зависимости от того, на каком структурном уровне предприятия формируется себестоимость продукции, различают цеховую себестоимость, фабрично-заводскую или полную себестоимость.

Применительно к отраслевым особенностям типовая номенклатура статей трансформируется. Это дает возможность сопос-

тавлять индивидуальные издержки отдельных предприятий, упрощает методологию бухгалтерского учета.

Нормативными документами определяется, какие затраты предприятие вправе включать в себестоимость продукции, а какие нет. Так установлено, что предприятия и организации относят на себестоимость в полном объеме все расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Это так называемые «расходы по обычной деятельности». К ним принято относить также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ и/или оказанием услуг.

Не относятся на издержки производства и не включаются в себестоимость продукции расходы на уплату штрафов, пени, неустоек и других видов санкций, затраты на приобретение ценных бумаг и др.

Группировка затрат по статьям расходов используется во внутрипроизводственном планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции, работ и услуг. Она определяет содержание отдельных методов учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

В свою очередь методы учета производственных затрат классифицируются исходя из содержания технологического процесса на конкретном предприятии, объектов калькуляции и способа сбора информации. Полнота и достоверность затрат, относимых на конкретные объекты учета, обеспечивается за счет четкой постановки первичного учета, высокой степени его аналитичности. Некоторые затраты (основные материалы, основная заработная плата производственных рабочих) прямо включаются в себестоимость конкретных объектов калькулирования. Это основные, так называемые «технологические» расходы. Они в большей степени контролируемы, в связи с чем их величина может быть исчислена достаточно точно.

Другие, например расходы на управление и обслуживание производства, списываются на себестоимость продукции опосредованно. Это накладные расходы. Некоторые из них, например расходы на рекламу, вообще могут формироваться по усмотрению руководителя соответствующего подразделения.

Принимая во внимание, что погрешность при отнесении основных расходов в себестоимость продукции невелика, все внимание в процессе калькулирования сосредоточивается на обоснованном распределении между объектами калькуляции накладных расходов. Какой бы способ распределения указанных расходов не был установлен, искажения себестоимости конкретных наименований продукции не избежать, поскольку сама погрешность заложена в природе накладных расходов. Они включаются в себестоимость продукции косвенным путем, пропорционально выбранной базе распределения. Учитывая такую особенность формирования отдельных расходов и включение их в себестоимость отдельных видов продукции, в учете давно установлено, что различным целям должна отвечать различная себестоимость. Для целей управления на уровне внутризаводских подразделений — центров ответственности — достаточно располагать информацией в части основных затрат, поскольку они составляют переменную величину. Накладные расходы это условно-постоянные расходы. Величина их относительно объема производства не изменяется или изменяется незначительно. Поэтому аппарат управления их формированию должен уделять внимание постольку, поскольку они отклоняются от установленной сметы. Такой прием контроля принято называть способом управления по отклонениям. Размер подобных расходов, как правило, зависит только от длительности учетного периода. Эти данные не рассматриваются как затраты для принятия решений, а формируют информацию, которая относится к категории затрат, учитываемых в целях контроля и регулирования.

Эти расходы следует принимать в расчет прежде всего в том случае, когда возникает необходимость в исчислении полной себестоимости, например при формировании отпускной (договорной) цены на продаваемую продукцию.

Наряду с проблемой локализации расходов по центрам ответственности возникает необходимость установления методики их разграничения по центрам затрат (видам продукции, степени их готовности и т. п.).

На этом этапе процесс калькулирования обязательно должен обеспечивать возможность рассчитать, какая сумма затрат

должна быть списана на технолгический законченную производством продукцию, а какую следует отнести на незавершенное производство.

Поэтому в самом общем виде калькулирование себестоимости можно разграничить на следующие этапы:

1. Распределение затрат между законченными и незаконченными обработкой изделиями.
2. При наличии брака исчислить себестоимость забракованной продукции, имея в виду, что некомпенсируемые потери должны быть отнесены на себестоимость готовой продукции. Если в процессе калькулирования будет установлено, что потери от брака имеют отношение к конкретному заказу, не законченному к концу месяца, то они подлежат включению в себестоимость незавершенного производства в качестве самостоятельной статьи.
3. Выявить и оценить величину возвратных отходов производства.
4. Полностью учесть расходы по каждой статье калькуляции, относимые на себестоимость конкретных наименований продукции, отдельных видов работ и услуг.

Таким образом, в процессе калькулирования себестоимости отдельных объектов учета необходимо полностью учесть и сгруппировать издержки на производство по экономическому признаку, отчетным периодам, отдельным статьям калькуляции, центрам затрат и центрам ответственности.

Различают нормативную, плановую (сметную) и фактическую (отчетную) калькуляции.

Нормативная калькуляция исчисляется на начало отчетного периода и представляет собой величину затрат, которую предприятие на момент составления калькуляции, исходя из технического уровня производства и существующей технологии, израсходует на единицу выпускаемой продукции с учетом действующих норм и нормативов в постатейном разрезе.

Плановая (сметная) калькуляция есть себестоимость каждого изделия, вида или группы продукции, рассчитанная по отдельным калькуляционным статьям, размер, которого предпри-

ятие намерено достичь к концу отчетного периода, предварительно реализовав в отчетном периоде заранее спланированные организационно-технические мероприятия. Поэтому считается, что величина плановой калькуляции себестоимости продукции должна быть ниже нормативной.

**Фактическая (отчетная) калькуляция** есть результат фактической величины издержек на конкретный вид продукции в отчетном периоде.

Она одновременно характеризует уровень отклонения себестоимости, установленной нормативной или плановой калькуляции.

Все затраты, относящиеся к выпущенной из производства продукции, подсчитываются и делятся на ее количество. Таким путем определяется себестоимость единицы конкретной продукции.

В индивидуальных производствах все затраты на конкретный заказ, выполненный предприятием, представляют его фактическую себестоимость.

### 7.3. Учет процесса заготовления

Набор соответствующих фактов об изменении состояния отдельных наименований активов и/или пассивов характеризует хозяйственный процесс.

Формирование расширенного воспроизводства совокупного общественного продукта предусматривает следующие хозяйственные процессы:

- процессы заготовления;
- процесс производства;
- процесс обращения.

Как известно, определяющей фазой в процессе расширенного общественного воспроизводства является процесс производства, так как именно на этом этапе осуществляется производство материальных благ.

Однако процесс производства не может протекать нормально, если ему не предшествует четко отлаженный процесс заготовления производственных запасов.

Этот процесс состоит из ряда экономических событий, включающих приобретение предприятием у поставщиков сырья и материалов, других ресурсов, обеспечивающих непрерывный процесс производства.

Задача бухгалтерского учета на этом этапе — правильно и своевременно исчислить объем заготовления, выявить возможные потери на пути продвижения материальных ценностей от поставщиков и произвести с ними расчеты. Все эти операции отражаются в учете в соответствии с условиями, определенными в договорах, заключенных их участниками.

Фактическая себестоимость заготовления материалов складывается из их покупной стоимости и транспортно-заготовительных расходов.

Вся информация по заготовлению материалов формируется на основании первичной учетной документации, выписываемой поставщиками и транспортными организациями (счета-фактуры, платежные требования, товарно-транспортные и железнодорожные накладные, спецификации, упаковочные листы и т. п.).

Сумма транспортно-заготовительных расходов бывает значительной и в отдельных отраслях промышленности достигает более одной трети покупной стоимости материалов. Эта сумма зависит от расстояния доставки, видов транспорта, размера тарифов и пр.

На предприятиях малого бизнеса исчисление фактической себестоимости, как правило, совпадает с реальными процессами осуществления хозяйственных операций по заготовлению материалов. Поэтому текущий учет процесса их заготовления ведется сразу по фактической себестоимости.

На средних и крупных предприятиях такой вариант неприемлем из-за большого количества хозяйственных операций и документов, несвоевременного поступления сопроводительных документов и неритмичной поставки материалов. Поэтому здесь текущий учет заготовления производственных запасов чаще всего осуществляется в твердых учетных (договорных) ценах или по плановой себестоимости.

В Плане счетов бухгалтерского учета наличие и движение производственных запасов отражается на счетах 10 «Материалы»,

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и др.

На счете 10 «Материалы» накапливается информация о наличии и движении товарно-материальных ценностей в оценке по фактической себестоимости их заготовления или по твердым учетным ценам.

Фактическая себестоимость заготовления формируется исходя из стоимости материалов по договорным и иным ценам и издержек по их завозу. Состав последних определяется соответствующими нормативными документами.

В том случае, когда текущий учет материалов ведется по твердым учетным ценам (плановой себестоимости, договорным и иным ценам), образующаяся разница между стоимостью производственных запасов по указанным ценам и исчисленными фактическими издержками по заготовлению отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Текущий учет заготовления материалов допускается вести также с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

По дебету данного счета в корреспонденции с кредитом счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. учитывается покупная стоимость товарно-материальных ценностей, которая указывается в счетах-фактурах поставщиков. По окончании процесса заготовления покупная стоимость приобретенных материально-производственных запасов доводится до фактической себестоимости.

По кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» и др. формируется информация, показывается стоимость фактически поступивших и оприходованных материальных ценностей по твердым учетным ценам.

Сумма разницы между фактической себестоимостью и твердыми учетными ценами списывается со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Остаток на конец месяца по счету 15 «Заготовление и приоб-

ретенение материальных ценностей» означает, что часть производственных запасов не оприходована в связи с нахождением их в пути.

Рассмотренная корреспонденция счетов по приобретению производственных запасов дает ответ на вопрос, сколько приобретено материалов и какова фактическая себестоимость их физического объема. Для менеджеров же нужна конкретная информация, показывающая фактическую себестоимость отдельных наименований материалов. Только таким образом может быть обеспечена технология производства отдельных видов продукции.

Учетный процесс предусматривает организацию текущего учета движения материалов в двух оценках: по фактической себестоимости и по твердым учетным, например договорным, ценам. Сумма разницы между ними представляет собой отклонения, связанные с формированием транспортно-заготовительных расходов. Данная сумма указанных расходов относится ко всему объему заготовления материалов. Для исчисления фактической себестоимости заготовления отдельных наименований следует предварительно исчислить средний процент транспортно-заготовительных расходов по отношению к учетной (договорной) цене. Затем величину этого процента умножить на сумму расходов, относящихся к приобретению конкретных наименований материалов, представленных на аналитических счетах к счету «Материалы». Полученный итог следует прибавить к договорной цене соответствующего вида материалов и получим его фактическую себестоимость заготовления.

Рассмотрим процедуру учета заготовления производственных запасов с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»\*.

Пусть в учете предприятия на 1 марта имели место следующие остатки по синтетическим счетам (руб.):

Счет 10 «Материалы» в оценке по договорным ценам поставщиков..... 50 000,

\* В целях упрощения сумма НДС по операциям заготовления не выделена.

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	
по фактической себестоимости, .....	48 580
в том числе транспортно-заготовительные расходы.....	5000

Из общей суммы материалов:

Сталь сортовая рядовая (2100 кг по 6 руб. за 1 кг) .....	12 600
Сталь сортовая качественная (5143 кг по 7 руб. за 1 кг) .....	36 001
Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» .....	900
Счет 51 «Расчетные счета» .....	400 000
Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ....	12 000
Счет *23 «Вспомогательные производства» .....	2500

Предположим, что в марте на предприятии имели место следующие хозяйственные операции:

*Первая операция.* Акцептован счет-фактура завода «Гранит» за отгруженные в адрес предприятия материалы:

- а) сталь сортовая рядовая 5000 кг по 6 руб.  
за 1 кг ..... на сумму 30 000 руб.
- б) сталь сортовая качественная 4000 кг по 7 руб.  
за 1 кг ..... на сумму 28 000 руб.

---

Итого 58 000 руб.

железнодорожный тариф, оплаченный поставщиком  
за счет предприятия-покупателя .....

---

1800 руб.

Всего 59 800 руб.

В учете следует отразить акцепт материалов по твердой учетной (договорной) цене на сумму 58 тыс. руб. и фактическую сумму транспортно-заготовительных расходов — 1 тыс. 800 руб., предварительно оплаченных поставщиком железной дороге и

подлежащих погашению ему покупателем по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». непогашенную сумму кредиторской задолженности в размере 59 тыс. 800 руб. следует отнести в кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», так как в пассивных счетах, каковым является данный счет, увеличение показывается по кредиту счета.

Запись первой операции в учете отразится следующим образом:

*Дебет счета 15* «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — 59 800 руб.

(58 000 плюс 1800),

*Кредит счета 60* «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 59 800 руб.

*Вторая операция.* Расходы по доставке материалов со станции железной дороги до склада предприятия-покупателя, произведенные его автотранспортом, составили 200 руб. Для предприятия эти издержки также представляют собой транспортно-заготовительные расходы. Поэтому их следует отнести в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», где в конечном итоге будет исчислена фактическая себестоимость заготовления производственных запасов. Одновременно с дебета счета 15 в кредит счета 23 «Вспомогательные производства» надо списать услуги собственного автотранспорта, т. е. учесть целевой характер оказанных услуг.

Запись второй операции:

*Дебет счета 15* «Заготовление и приобретение материальных ценностей»,

*Кредит счета 23* «Вспомогательные производства» — 200 руб.

*Третья операция.* Оприходованы на склад поступившие от поставщика материалы по твердым учетным (договорным) ценам на 58 тыс. руб. Факт их оприходования следует показать по дебету счета 10 «Материалы», поскольку данный счет является активным по отношению к балансу. В кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» будет списана

ранее учтенная по дебету данного счета фактурная стоимость принятых к оплате указанных материалов.

Запись третьей операции:

*Дебет счета 10* «Материалы»,

*Кредит счета 15* «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — 58 000 руб.

*Четвертая операция.* Исчислена сумма отклонений, равная размеру транспортно-заготовительных расходов по данной партии материалов, поступивших от поставщика 2 тыс. руб. (1 тыс. 800 руб. по первой операции + 200 руб. по второй операции). Данная сумма определена как результат сравнения итога по дебету (60 тыс. руб.) и кредиту (58 тыс. руб.) счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». При закрытии оборотов по данному счету сумма разницы 2 тыс. руб. будет отнесена в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Запись четвертой операции:

*Дебет счета 16* «Отклонение в стоимости материальных ценностей»,

*Кредит счета 15* «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — 2000 руб.

*Пятая операция.* Перечислена с расчетного счета сумма в погашение кредиторской задолженности поставщику 59 тыс. 800 руб. Как известно, погашение (уменьшение) в пассивных счетах, каковым является счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», показывается в учете по дебету. На данную сумму надо показать списание средств с расчетного счета. В активных счетах расход (списание, уменьшение) отражается по кредиту. Поэтому указанную сумму требуется записать по кредиту счета 51 «Расчетные счета».

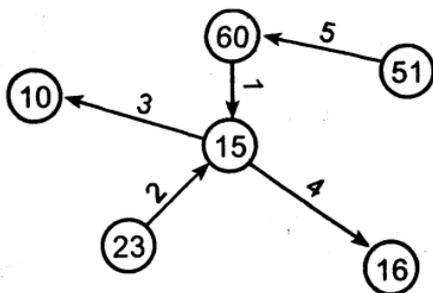
В учете пятая операция будет отражена следующей корреспонденцией счетов:

*Дебет счета 60* «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

*Кредит счета 51* «Расчетные счета» — 59 800 руб.

Приведенный перечень хозяйственных операций по учету процесса заготовления материалов представляет собой определенную модель, которая может быть представлена в виде схемы 7.3.

Схема 7.3



Итак, после отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций процесса заготовления по дебету счета «Материалы» будет учтена покупная (договорная) цена поставщика в сумме 58 тыс. руб. В дебете счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» сформировалась их фактическая себестоимость — 60 тыс. руб., равная покупной (договорной) цене поставщика 58 тыс. руб. и сумме фактически понесенных транспортно-заготовительных расходов — 2 тыс. руб. (табл. 7.1).

В бухгалтерии аналитический учет материалов ведется в денежном выражении.

На складе аналитический учет осуществляется в натуральном выражении. Если имеет место большая номенклатура материальных ценностей, аналитический учет предусматривается не по каждому наименованию, а по группе однородных материалов.

Схематически приведенные хозяйственные операции получают следующее отражение на счетах аналитического и синтетического учета (руб.):

#### Синтетические счета

##### Счет 10 «Материалы»

Дебет	Кредит
Сальдо на 01.03.	
50000	
3) 58 000	

##### Счет 23 «Вспомогательные производства»

Дебет	Кредит
Сальдо на 01.03.	2) 200
2500	

### Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Дебет				Кредит			
Номер операции	Договорная цена	Транспортно-заготовительные расходы	Фактическая себестоимость	Номер операции	Договорная цена	Транспортно-заготовительные расходы	Фактическая себестоимость
Сальдо на 1.03.04	43580	5000	48580				
1)	58000	1800	59800	3)	58000		58000
2)		200	200	4)		2000	2000
Оборот за месяц	58000	2000	60000	Оборот за месяц	58000	2000	60000

#### Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

Дебет	Кредит
4) 2000	

#### Счет 51 «Расчетные счета»

Дебет	Кредит
Сальдо на 1.03. 400 000	5) 59 800

#### Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет	Кредит
5) 59 800	Сальдо на 1.03. 12 000
	1) 59 800

#### Аналитические счета

Сталь сортовая качественная

Цена 7 руб. за 1 кг

Дебет			Кредит
Дата	Номер операции	Количество	Сумма
	Сальдо на 01.03.	5143	36 001
	1)	4000	28 000
	Оборот	4000	28 000

Дебет		Кредит	
Дата	Номер операции	Количество	Сумма
	Сальдо на 01.03.	2100	12 600
	1)	5000	30 000
	Оборот	5000	30 000

Фактическая себестоимость каждого наименования материалов исчислена на основании следующего расчета. Как видно из содержания хозяйственных операций, сумма транспортно-заготовительных расходов составила в процессе заготовления материалов 2 тыс. руб. (см. операцию 4).

Твердая учетная (договорная) цена этих материалов — 58 тыс. руб.

Отсюда удельный вес транспортно-заготовительных расходов в объеме заготовления материалов составит, %:

2 тыс. руб. —  $x$  (%),

58 тыс. руб. — 100%,  $x = \frac{2 \cdot 100}{58} = 3,49\%$ .

В абсолютной сумме транспортно-заготовительные расходы между отдельными наименованиями материалов будут распределены следующим образом:

На сталь сортовую рядовую:

3,49% —  $x$  (руб.),

100% — 30 тыс. руб.,

$$x = \frac{3,49\% \cdot 30\,000}{100} = 1047 \text{ руб.}$$

На сталь сортовую качественную — 953 руб. (2 тыс. руб. — 1 тыс. 47 руб.).

Фактическая себестоимость приобретенных материалов составит:

Стали сортовой рядовой — 31 тыс. 47 руб.

..... (30 тыс. руб. + 1 тыс. 47руб.)

Стали сортовой качественной — 28 тыс. 953 руб.

..... (28 тыс. руб. + 953 руб.)

Таким образом, калькуляция себестоимости заготовленных материалов будет иметь вид табл. 7.2.

Таблица 7.2

Калькуляция себестоимости заготовленных материалов

Статьи затрат	Сталь сортовая рядовая		Сталь рядовая качественная	
	на все количество (5000 кг), руб.	на 1 кг, руб.	на все количество (4000 кг), руб.	на 1 кг, руб.
1. Покупная (договорная) стоимость	30000	6	28000	7
2. Транспортно-заготовительные расходы	1047	0,21	953	0,24
Итого фактическая себестоимость	31047	6,21	28953	7,24

## 7.4. Учет процесса производства

Данное звено в системе воспроизводства совокупности общественного продукта является определяющим, поскольку в процессе производства создается новая стоимость.

Исходя из этого учет затрат на производство продукции и калькулирование ее себестоимости является одним из основных направлений в работе бухгалтерии. Задача бухгалтерского учета состоит в том, чтобы учесть все затраты на фактический объем

производства в денежном и натуральном выражении и исчислить производственную (фабрично-заводскую) себестоимость выпущенной из производства продукции как в целом, так и в разрезе отдельных ее наименований.

Организации, являющиеся плательщиками налога на прибыль, относят на себестоимость продукции (работ и услуг) все расходы, связанные с извлечением дохода. Кроме того, на их себестоимость списывают также в полном объеме все внереализационные расходы (уценка производственных запасов, долги, нереальные для взыскания и др.), за исключением ряда расходов. Состав последних регламентируется действующим законодательством и включает свыше 10 наименований (расходы по уплате налога на прибыль; расходы, связанные с приобретением, арендой или правом пользования земельными участками, участками недр и лесов и т. п.).

Для решения отмеченной задачи в Плана счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и некоторые другие.

Себестоимость отдельных наименований продукции, работ, видов услуг формируется на аналитических счетах, открываемых к двум синтетическим калькуляционным счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Там, где объектом калькулирования выступает один вид продукции, например в отраслях добывающей промышленности, аналитический счет совпадает с указанным синтетическим счетом 20 «Основное производство».

Более того, указанная особенность позволяет с наименьшими издержками определить объем добычи полезных ископаемых, рассматриваемый как один из определяющих показателей в статистическом учете исходя из новой концепции классификации отраслей народного хозяйства.

В дебет данного счета в отчетном периоде на конкретные виды продукции списывают стоимость расходов в виде основных материалов, основной заработной платы производственных

рабочих, затрат топлива на технологические цели и др. Это основные расходы. Они подлежат включению в себестоимость конкретных наименований продукции (работ, услуг) прямым путем, хотя относительно объема производства являются переменными.

Отдельную группу расходов формируют расходы на обслуживание и управление основным и вспомогательным производствами. Учет их ведется на двух собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

К счету 25 «Общепроизводственные расходы» целесообразно открыть два субсчета: 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» и 25-2 «Общепроизводственные расходы».

По дебету субсчета 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» собираются затраты в виде стоимости материалов на содержание машин и оборудования, оплаты труда (с начислениями) рабочих по их наладке, текущему обслуживанию и ремонту, услуг, полученных со стороны и от своих вспомогательных цехов, на содержание оборудования и рабочих мест (пара, сжатого воздуха, электроэнергии). Наконец, сюда списывается также износ инструментов, амортизация оборудования и внутрицехового транспорта.

По дебету субсчета 25-2 «Общепроизводственные расходы» учитываются расходы, имеющие отношение к управлению структурными подразделениями предприятия (цехов, участков и пр.). В частности, сюда относятся стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание зданий, сооружений цехового назначения, расходы по оплате труда (с начислениями) рабочих цеха, по охране труда и технике безопасности уборщиц, персонала цеха (менеджеров) и другие расходы.

По дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» собираются аналогичные расходы счета 25-2 «Общепроизводственные расходы», но по характеру общезаводского назначения: стоимость материалов на содержание зданий и сооружений, заводоуправле-

ния, заводских лабораторий, расходы на оплату труда (с начислениями) персонала заводоуправления, расходы на административно-хозяйственные нужды (почтово-канцелярские, телефонные и иные расходы).

В то же время счет 26 «Общехозяйственные расходы» выступает в качестве основного счета для обобщения информации о текущих издержках в тех организациях, где отсутствует производственный процесс, связанный с изготовлением продукции или выполнением конкретных видов работы. В таких организациях (рекламные агентства, брокерские фирмы и пр.) основным видом деятельности является оказание услуг. Поэтому учтенные издержки за отчетный период на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в конце данного периода подлежат списанию непосредственно на дебет счета 90 «Продажи».

Рассмотрим общую схему учета затрат на производство. В части списания материалов воспользуемся исходными данными по их заготовлению, полученными в процессе изложения учета материалов в п. 6.3.

*Первая операция.* Отпущены со склада и израсходованы материалы по плановой себестоимости\*:

а) по изготовлению продукции А .....	20 000 руб.
б) по изготовлению продукции Б .....	42 000 руб.
	<hr/>
	Итого 62 000 руб.
в) на содержание и эксплуатацию оборудования .....	10 000 руб.
г) на общехозяйственные нужды .....	6000 руб.
д) на общехозяйственные расходы .....	8000 руб.
	<hr/>
	Всего 86 000 руб.

\* В целях упрощения общей схемы учета затрат на производство формирование затрат во вспомогательных производствах не рассматривается.

Экономическая сущность данной операции состоит в потреблении материалов. Следовательно, на складе надо отразить их уменьшение. Поскольку счет 10 «Материалы» активный, то уменьшение, списание материалов следует показать по кредиту данного счета. В то же время стоимость потребленных материалов — это часть текущих издержек предприятия по изготовлению продукции. По окончании технологического процесса стоимость этих материалов вместе с другими расходами составит производственную себестоимость готовой продукции. Счет 20 «Основное производство» также активный, поэтому увеличение затрат в сумме потребленных материалов надо отразить по дебету данного счета отдельно по каждому аналитическому счету, т. е. по продукции А и продукции Б.

Поскольку это основные расходы, они включаются в себестоимость каждого вида продукции прямым путем.

Отпуск материалов на содержание и эксплуатацию оборудования, общецеховые и общезаводские нужды есть расходы по обслуживанию и управлению производством. Формирование их осуществляется по дебету активных собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Итак, запись первой операции\*:

*Дебет счетов: 20 «Основное производство» — 62 000 руб.,*

*в том числе 20-А*

*на продукцию А — 20 000 руб.*

*на продукцию Б — 42 000 руб.,*

*25 «Общепроизводственные расходы»  
— 16 000 руб.*

*в том числе*

*25-1 на содержание и эксплуатацию оборудования — 10 000 руб.,*

---

\* Для продукции А и продукции Б в текущем учете следует открыть аналитические счета. В них суммы будут записаны на дебете счета производства продукции А — 20 000 руб. и на дебете счета продукции Б — 42 000 руб.

25-2 общецеховые нужды — 6000 руб.,

26 «Общехозяйственные расходы» — 8000 руб.,

Кредит счета 10 «Материалы» — 86 000 руб.

**Вторая операция.** Списываются отклонения от твердых учетных цен (плановой себестоимости) на израсходованные в течение месяца материалы. Это следует сделать с целью исчисления фактической себестоимости потребленных в отчетном периоде материалов.

Пусть сумма отклонения за отчетный месяц по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» с учетом начального остатка составила 2 тыс. 900 руб. Стоимость материалов по твердым учетным ценам (плановой себестоимости) по счету 10 «Материалы» соответственно — 108 тыс. руб. Отсюда средний процент отклонений будет равен:

2 тыс. 900 руб. —  $x$  (%),

$$108 \text{ тыс. руб.} - 100\%, \quad x = \frac{2900 \cdot 100}{108000} = 2,685\%.$$

Сумма отклонений на стоимость отпущенных на производственные нужды материалов за отчетный период составит 2 тыс. 309 руб.  $(2,685 \times 86\,000 / 100)$ ,

в том числе:

- а) на производство продукции А..... 537 руб.  
 $(2,685 \times 20\,000 / 100)$ ,
- б) на производство продукции Б..... 1127,7 руб.  
 $(2,685 \times 42\,000 / 100)$ ,
- в) на содержание и эксплуатацию  
оборудования..... 268,5 руб.  
 $(2,685 \times 10\,000 / 100)$ ,
- г) на общецеховые нужды ..... 161,1 руб.  
 $(2,685 \times 6000 / 100)$ ,

д) на общехозяйственные расходы ..... 214,7 руб.  
(2,685 × 8000/100).

Исчисленные суммы отклонений следует отнести в дебет тех счетов, на которые списана стоимость материалов по твердым учетным ценам с кредита счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Тем самым будет исчислена фактическая себестоимость потребленных за месяц основных материалов.

Исходя из изложенного содержание второй операции в части списания суммы отклонений, относящейся к стоимости потребленных материалов по твердым учетным ценам, получит на счетах бухгалтерского учета следующее отражение:

*Дебет счетов: 20 «Основное производство» —*  
1664,7 руб.,

в том числе:

а) 20-А на производство продукции А ..... 537 руб.  
б) 20-Б на производство продукции Б ..... 1127,7 руб.  
25 «Общепроизводственные расходы»  
— 429,6 руб.,

в том числе:

а) 25-1 на содержание и эксплуатацию  
оборудования ..... 268,5 руб.  
б) 25-2 на общецеховые нужды ..... 161,1 руб.  
26 «Общехозяйственные расходы» —  
214,7 руб.

*Кредит счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» — 2309 руб.*

*Третья операция.* Начислена заработная плата персоналу фирмы за отчетный период:

а) рабочим на изготовление  
продукции А ..... 118 000 руб.

б) на изготовление продукции Б .....	120 000 руб.
	<u>Итого: 238 000 руб.</u>
в) персоналу, обслуживающему оборудование .....	15 000 руб.
г) обслуживающему и управленческому персоналу общецехового характера .....	16 000 руб.
д) обслуживающему и управленческому персоналу фирмы .....	18 000 руб.
	<u>Всего: 287 000 руб.</u>

Приведенные суммы начисленной и распределенной заработной платы следует отнести в дебет тех же счетов, что были задействованы при списании материалов (см. операцию 1), так как это также текущие издержки фирмы в отчетном периоде. В то же время у фирмы возникли обязательства перед своим персоналом на сумму начисленной, но непогашенной заработной платы. Это кредиторская задолженность, рассматриваемая как источник заемных средств. Поэтому счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», на котором следует отражать эти обязательства, — пассивный, а увеличение кредиторской задолженности надо отразить по кредиту данного счета.

Отсюда запись третьей операции:

*Дебет счетов: 20 «Основное производство» —*  
238 000 руб.

в том числе:

а) 20-А на изготовление продукции А .....	118 000 руб.
б) 20-Б на изготовление продукции Б .....	120 000 руб.
	<i>25 «Общепроизводственные расходы» —</i>
	31 000 руб.

в том числе:

а) 25-1 на содержание и эксплуатацию оборудования .....	15 000 руб.
б) 25-2 общецеховые нужды .....	16 000 руб.

26 «Общехозяйственные расходы» —  
18000 руб.

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате  
труда» — 287 000 руб.

**Четвертая операция.** На сумму начисленной заработной платы (см. операцию 3) произведены отчисления на социальное страхование в виде единого социального налога. Эти отчисления — часть текущих расходов организации и поэтому должны быть отнесены на увеличение затрат на производство.

С другой стороны, у организации возникла кредиторская задолженность перед органами социального страхования по указанному виду налога. Увеличение ее надо показать по кредиту пассивного счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Запись четвертой операции:

*Дебет счетов:* 20 «Основное производство» — 91 630 руб.

в том числе:

а) 20-А на изготовление продукции А ..... 45 430 руб.

б) 20-Б на изготовление продукции Б ..... 46 200 руб.

25 «Общепроизводственные расходы» —  
11 935 руб.,

в том числе:

а) 25-1 на содержание и эксплуатацию  
оборудования..... 5775 руб.

б) 25-2 общецеховые нужды ..... 6160 руб.

26 «Общехозяйственные расходы» —  
6930 руб.

*Пятая операция.* Отражена сумма амортизации за отчетный период в соответствии с установленными нормами по:

а) производственному оборудованию .....	4500 руб.
б) основным средствам общецехового назначения .....	3000 руб.
в) основным средствам общехозяйственного назначения .....	3500 руб.
	Итого: 11 000 руб.

Как известно, амортизация представляет собой источник возмещения износившейся части основных средств, которая включается в издержки производства изготавливаемой продукции и в дальнейшем возмещается в сумме выручки от продажи этой продукции. Следовательно, в учете необходимо отразить одновременно увеличение текущих издержек и источник формирования основных средств — их амортизацию. Сумма амортизации по производственному оборудованию будет записана в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы», субсчет 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования», по основным средствам общецехового назначения — в дебет счета 25-2 «Общепроизводственные расходы» аналогичного субсчета, а общехозяйственного назначения — в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы». Одновременно на всю сумму амортизации следует сделать запись по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Запись пятой операции:

*Дебет счетов:* 25 «Общепроизводственные расходы» — 7500 руб.,  
в том числе 25-1 на содержание и эксплуатацию оборудования — 4500 руб.,  
25-2 на общецеховые нужды — 3000 руб.,

	26 «Общехозяйственные расходы» —	3500 руб.,
<i>Кредит счета</i>	02 «Амортизация основных средств» —	11 000 руб.

*Шестая операция.* Согласно счету-фактуре Облкомэнерго, принята к учету задолженность за потребленную электроэнергию:

а) в связи с работой производственного оборудования.....	5000 руб.
б) на общецеховые нужды.....	4500 руб.
в) на нужды общехозяйственного назначения .....	4000 руб.
	<u>Итого: 13 500 руб.</u>

Расход электроэнергии — часть расходов, связанных с изготовлением продукции и потому включаемых в ее себестоимость. Включение этих расходов на конкретные виды продукции будет осуществлено после распределения отдельных расходов по управлению и обслуживанию производства. Поэтому потребление электроэнергии надо отнести в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» по соответствующим субсчетам и счета 26 «Общехозяйственные расходы». В то же время на возникшую кредиторскую задолженность перед Облкомэнерго следует кредитовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Запись шестой операции:

<i>Дебет счетов:</i>	25 «Общепроизводственные расходы» — 9500 руб.,
в том числе	25-1 на содержание и эксплуатацию оборудования — 5000 руб.;
	25-2 общецеховые нужды — 4500 руб.;
	26 «Общехозяйственные расходы» — 4000 руб.;
<i>Кредит счета</i>	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 13 500 руб.

**Седьмая операция.** Принята к оплате сумма задолженности арендодателю по текущей аренде имущества — здания склада — за квартал вперед на 10 000 руб.

Данная задолженность рассматривается как расходы будущих периодов, поскольку к отчетному периоду не относится. В дальнейшем, по мере наступления каждого месяца, она будет равномерно, в размере 1/3 суммы платежа, включаться в себестоимость продукции. В связи с этим на момент возникновения задолженности общая сумма аренды должна быть отнесена в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Запись седьмой операции:

<i>Дебет счета</i>	<i>97 «Расходы будущих периодов»,</i>
<i>Кредит счета</i>	<i>76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 10 000 руб.</i>

**Восьмая операция.** По окончании отчетного месяца списываются расходы по содержанию и эксплуатации оборудования 40543,5 руб. (см. операции 1—6).

В связи с тем, что эти расходы собирательно-распределительного характера, они относятся на себестоимость продукции А и Б косвенным путем, через установленную базу распределения. Пусть такой базой являются нормативные ставки на содержание и эксплуатацию оборудования. Предположим, что с учетом фактического выпуска продукции и действующих норм эти расходы в отчетном месяце составили:

на продукцию А .....	18 000 руб.
на продукцию Б .....	24 000 руб.

---

Итого 42 000 руб.

Отклонение (экономия) фактических расходов от расходов согласно действующим нормам — 1456,5 руб. (42000 — 40 543,5), или — 3,5% ( $-1456,5 \times 100\% : 42\ 000$ ).

На конкретные виды продукции фактические суммы расходов на содержание и эксплуатацию оборудования за отчетный месяц будут списаны в следующих суммах:

на продукцию А	18 000 — 630 =	17 370 руб.
на продукцию Б	24 000 — 826,5 =	23 173,5 руб.

---

Итого: 42 000 — 1456,5 = 40 543,5 руб.

(96,5% действующей нормы)

В аналитическом учете на продукцию А будет отнесено 17 370 руб. расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, а на продукцию Б — 23 173,5 руб.

В синтетическом учете общая их сумма 40 543,5 руб. будет отнесена в дебет счета 20 «Основное производство» и в кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы», субсчет 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования».

Запись восьмой операции:

<i>Дебет счета</i>	20 «Основное производство»,	
<i>Кредит счета</i>	25 «Общепроизводственные расходы», субсчет «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» —	40 543,5 руб.

После данной операции субсчет 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» будет закрыт.

*Девятая операция.* По окончании отчетного месяца списываются общепроизводственные расходы (расходы на общецеховые нужды) 35 821,1 руб. (см. операции 1—6). Эти расходы, по аналогии с расходами на содержание и эксплуатацию оборудования, являются собирательно-распределительными. Следовательно, они также подлежат включению в себестоимость продукции А и Б косвенным путем, через установленную базу распределения. Наиболее распространенной базой распределения их является основная заработная плата производственных рабочих. Она составила за отчетный месяц 238 000 руб. (см. операцию 3).

На конкретные виды продукции указанная сумма будет отнесена согласно следующему расчету:

1. Средний процент общепроизводственных расходов относительно установленной базы распределения:

$$35821,1 - x(\%),$$

$$238000 - 100\% \quad x = \frac{35821,1 \cdot 100}{238000} = 15,05\%.$$

2. Сумма общепроизводственных расходов (расходы на общецеховые нужды), относимая:

на продукцию А:  $118000 \times 15,05 = 17759$  руб.

на продукцию Б:  $35821,1 - 17759 = 18062,1$  руб.

В аналитическом учете на продукцию А будет списано 17759 руб., а на продукцию Б — 18062,1 руб.

В синтетическом учете общую сумму указанных расходов 35821,1 руб. следует включить в дебет счета 20 «Основное производство».

Запись девятой операции:

<i>Дебет счета</i>	20 «Основное производство»,
<i>Кредит счета</i>	25 «Общепроизводственные расходы», субсчет 25-2 «Расходы на общецеховые нужды» — 35 821,1 руб.

После данной операции счет 25 «Общепроизводственные расходы» будет закрыт, а на счете 20 «Основное производство» в разрезе аналитических счетов сформируется фактическая себестоимость изготовленной продукции А и продукции Б.

*Десятая операция.* По окончании отчетного периода списываются общехозяйственные расходы 40 644,7 руб. (см. операции 1—6). При применении варианта «сокращенной» себестоимости бухгалтерия предприятия списывает периодические условно-постоянные расходы, какими являются общехозяйственные расходы, не в дебет счета 20 «Основное производство», по аналогии с указанными выше расходами по управлению и обслуживанию производства, а в дебет счета 90 «Продажи». В конечном итоге по дебету счета «Продажи» сформируется фактическая себестоимость проданной продукции.

**Запись десятой операции:**

<i>Дебет счета</i>	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»
<i>Кредит счета</i>	26 «Общехозяйственные расходы» — 40 644,7 руб.

В аналитическом учете к счету 43 «Готовая продукция» следует открыть два счета: продукция А — на сумму по плановой себестоимости — 220 956,3 руб. и продукция Б — на 248 510,7 руб.

*Одиннадцатая операция.* Выпущена из производства и оприходована на склад готовая продукция по плановой цеховой себестоимости:

по продукции А .....	220 956,3 руб.
по продукции Б .....	248 510,7 руб.

Итого: 469 467 руб.

Обобщение информации о выпущенной продукции за отчетный период, а также выявление отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от ее плановой себестоимости ведется на отражающем счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

По дебету данного счета отражается фактическая цеховая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции в корреспонденции с кредитом счета 20 «Основное производство», а по кредиту — плановая себестоимость этой продукции в корреспонденции с дебетом счета 43 «Готовая продукция».

**Запись одиннадцатой операции:**

<i>Дебет счета</i>	43 «Готовая продукция»,
<i>Кредит счета</i>	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — 469 467 руб.

*Двенадцатая операция.* Отражена в учете фактическая цеховая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции — 469 659,3 руб. (см. операции 1—4, 8, 9):

<i>Дебет счета</i>	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,
<i>Кредит счета</i>	20 «Основное производство» — 469 659,3 руб., в том числе по продукции А — 219 096 и по продукции Б — 250 563,3.

**Тринадцатая операция.** Выявлена сумма отклонений (перерасход) по счету 43 «Готовая продукция» — 192,3 руб. (469 659,3 — 469 467).

После этой операции счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается с отнесением разницы на счет 90 «Продажи».

Запись тринадцатой операции:

*Дебет счета*            90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»,  
*Кредит счета*         40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»  
    — 192,3 руб.

Таким образом, рассмотренные хозяйственные операции в самом общем виде представляют картину формирования текущих издержек, связанных с изготовлением продукции А и Б.

Составим калькуляцию плановой и фактической себестоимости по каждому наименованию продукции (табл. 7.3 и 7.4).

Таблица 7.3

Калькуляция плановой и фактической цеховой себестоимости продукции А, руб.

Статьи затрат	На весь выпуск (50 ед.)			На единицу		
	По плану	Фактически	Отклонения (+, -)	По плану	Фактически	Отклонения (+, -)
Материалы	20000	20537	+537	400	410,74	+10,74
Основная заработная плата производственных рабочих	118500	118000	-500	2370	2360	-10
Отчисления на социальное страхование	45622,5	45430	-192,5	912,45	908,6	-3,85
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	17975	17370	-605	359,5	347,4	-12,1
Общепроизводственные расходы	18858,8	17759	-1099,8	377,18	355,18	-22
Итоговая цеховая производственная себестоимость	220956,3	219096	-1860,3	4419,13	4381,92	-37,21

## Калькуляция плановой и фактической цеховой себестоимости продукции Б, руб.

Статьи затрат	На весь выпуск — 100 ед.			На единицу		
	По плану	Фактически	Отклонения (+, -)	По плану	Фактически	Отклонения (+, -)
Материалы	42000	43127,7	+1127,7	42	43,13	+1,13
Основная заработная плата производственных рабочих	119800	120000	+200	1198	1200	+2
Отчисления на социальное страхование	46123	46200	+77	461,23	462	+0,77
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	24000	23173,5	-826,5	240	231,73	-8,27
Общепроизводственные расходы	16587,7	18062,1	+1474,4	165,88	180,62	+14,74
Итоговая цеховая производственная себестоимость	248510,7	250563,3	+2052,6	2485,11	2505,63	+20,52

На синтетических счетах бухгалтерского учета рассмотренные хозяйственные операции по учету процесса производства получат следующее отражение:

*Счет 10 «Материалы»*

Дебет	Кредит
<u>Остаток</u>	1) 86 000

*Счет 97 «Расходы будущих периодов»*

Дебет	Кредит
<u>Остаток</u>	
7) 10 000	

**Счет 40 «Выпуск  
продукции (работ, услуг)»**

Дебет	Кредит
<b>Остаток</b>	
12) 469 659,3	11) 469 467 13) 192,3
<b>Оборот</b> 469 659,3	<b>Оборот</b> 469 659,3

**Счет 20 «Основное  
производство»**

Дебет	Кредит
<b>Остаток</b>	
1) 62 000 2) 1664,7 3) 238 000 4) 91 630 8) 40 543,5 9) 35 821,1	12) 469 659,3
<b>Оборот</b> 469 659,3	<b>Оборот</b> 469 659,3
Сальдо	

**Счет 25**

*«Общепроизводственные  
расходы», субсчет «Рас-  
ходы на содержание и экс-  
плуатацию оборудования»*

Дебет	Кредит
1) 10 000 2) 268,5 3) 15 000 4) 5775 5) 4500 6) 5000	8) 40 543,5
<b>Оборот</b> 40 543,5	<b>Оборот</b> 40 543,5
Сальдо 0	

**Счет 25**

*«Общепроизводственные  
расходы», субсчет 25-2  
«Общепроизводственные  
расходы»*

Дебет	Кредит
1) 6000 2) 161,1 3) 16 000 4) 6160 5) 3000 6) 4500	9) 35 821,1
<b>Оборот</b> 35 821,1	<b>Оборот</b> 35 821,1
Сальдо 0	

**Счет 26**

*«Общехозяйственные  
расходы»*

Дебет	Кредит
1) 8000 2) 214,7 3) 18 000 4) 6930 5) 3500 6) 4000	10) 40 644,7
<b>Оборот</b> 40 644,7	<b>Оборот</b> 40 644,7
Сальдо 0	

**Счет 90 «Продажи»**

Дебет	Кредит
10) 40 644,7 13) 192,3	
<b>Оборот</b> 40 837	

**Счет 16 «Отклонение  
в стоимости  
материальных ценностей»**

Дебет	Кредит
Остаток	2) 2309

**Счет 69 «Расчеты по  
социальному страхованию  
и обеспечению»**

Дебет	Кредит
	Остаток
	4) 110 495

**Счет 76 «Расчеты с  
разными дебиторами  
и кредиторами»**

Дебет	Кредит
Остаток	Остаток
	6) 13 500
	7) 10 000
	Оборот
	23 500

**Счет 70 «Расчеты  
с персоналом по оплате  
труда»**

Дебет	Кредит
	Остаток
	3) 287 000

**Счет 02 «Амортизация  
основных средств»**

Дебет	Кредит
	Остаток
	5) 11 000

**Счет 43 «Готовая  
продукция»**

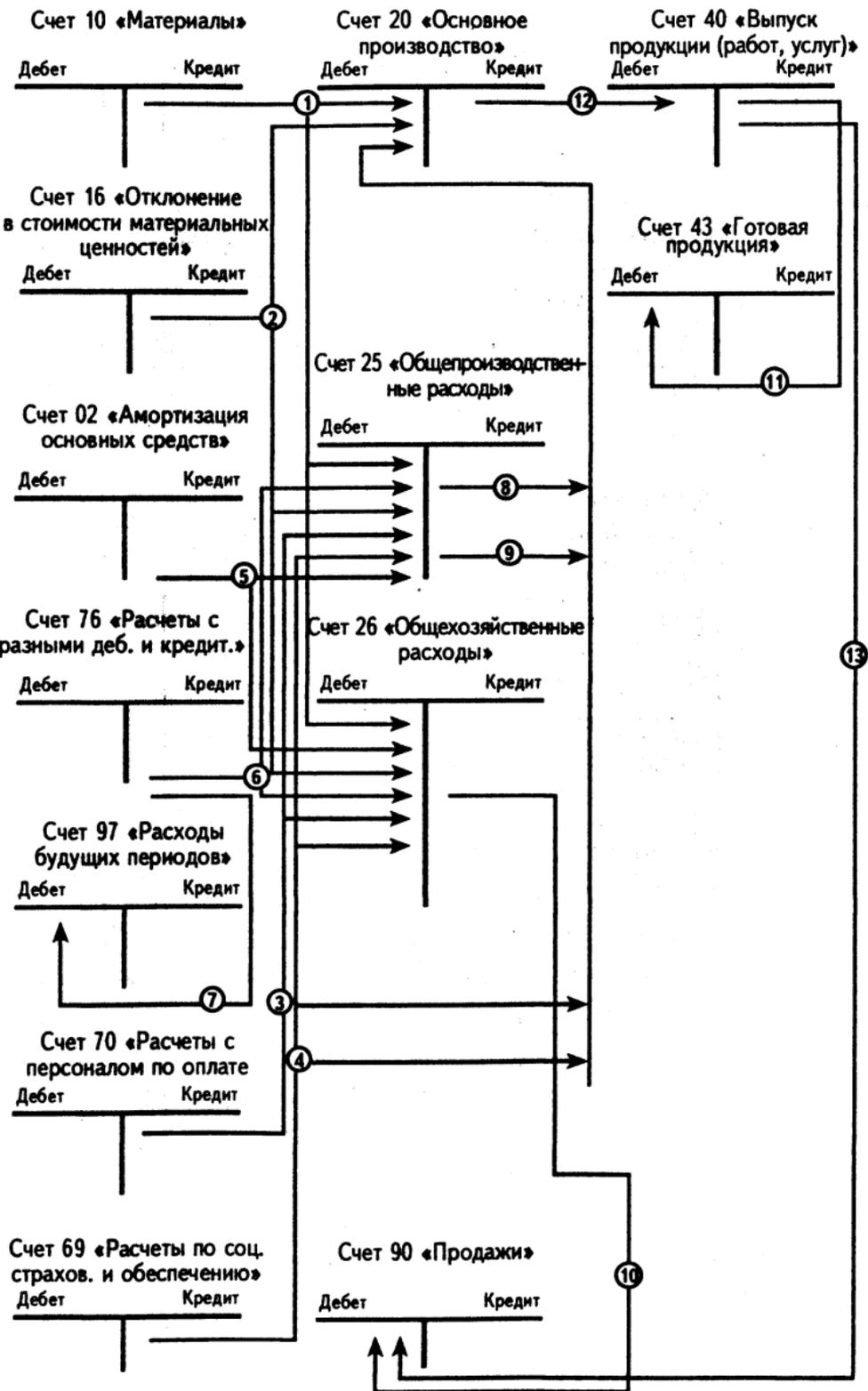
Дебет	Кредит
Остаток	
11) 469 467	
Оборот 469 467	—

В целях упрощения учета калькуляция фактической себестоимости продукции А и Б исчислена при допущении отсутствия незавершенного производства на начало и конец месяца.

Обобщая содержание хозяйственных операций за отчетный месяц, можно сделать вывод о том, что организация превысила фактическую себестоимость против плановой на 192,3 руб., в том числе по продукции Б на 2052,6 руб. Экономия имеет место по выпуску продукции А на 1860,3 руб.

Общая схема учета процесса производства приведена на схеме 7.4.

Информация о формировании фактической себестоимости выпущенной из производства продукции А и Б обобщена в таблицах 7.5 и 7.6.



АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ  
к счету 20 «Основное производство» — продукция А, руб.

Но- мер хоз. опе- ра- ции	Содержание хозяйственной операции	Дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов							Кредит счета 20 «Основное производ- ство»
		10 Мате- риалы	16 Откло- нение в стоимо- сти мате- риалов	70 Расчеты с персона- лом по оплате труда	69 Расчеты по соци- альному страхова- нию и обес- печению	25-1 Расходы на содержа- ние и эксплуа- тацию оборудо- вания	25-2 Обще- произ- водст- венные расходы	Всего	
1	Потребление материалов	20000						20000	
2	Отклонение в стоимости материалов от учетной цены		537					537	
3	Основная заработная плата рабочих			118000				118000	
4	Отчисления на социальное страхование				45430			45430	
8	Расходы на содержание оборудования					17370		17370	
9	Общепроизводственные расходы						17759	17759	
12	Выпущена продукция, фактическая себестоимость								219096
	Оборот за месяц	20000	537	118000	45430	17370	17759	219096	219096

## АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ

к счету 20 «Основное производство» — продукция Б, руб.

Но- мер хоз. опе- ра- ции	Содержание хозяйственной операции	Дебет счета 20 «Основное производство» в дебет счетов						Всего	Кредит счета 20 «Основ- ное производ- ство»
		10 Мате- риалы	16 Откло- нение в стоимо- сти мате- риалов	70 Расчеты с персона- лом по оплате труда	69 Расчеты по соци- альному страхова- нию и обес- печению	25-1 Расходы на содержа- ние и эксплуа- тацию оборудо- вания	25-2 Обще- произ- водст- венные расходы		
1	Потребление материалов	42000						42000	
2	Отклонение в стоимости материалов от учетной цены		1127,7					1127,7	
3	Основная заработная плата рабочих			120000				120000	
4	Отчисления на социальное страхование				46200			46200	
8	Расходы на содержание оборудования					23173,5		23173,5	
9	Общепроизводственные расходы						18062,1	18062,1	
12	Выпущена продукция, фактическая себестоимость								250563,3
	Оборот за месяц	42000	1127,7	120000	46200	23173,5	18062,1	250563,3	250563,3

## 7.5. Учет процесса продаж и формирование финансового результата

Понятие термина «продажа» по своей специфике созвучно термину «реализация» и означает передачу организацией или индивидуальным предпринимателем на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. В отдельных случаях, предусмотренных законодательством, допускается передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Следовательно, понятие «продажа» не означает, что исчисленные обороты по кредиту счетов 90 «Продажи» полностью представляют собой величину налогооблагаемой базы.

Процесс продажи продукции (работ, услуг) является завершающим в кругообороте хозяйственных средств. Задача учета — предоставить аппарату управления достоверную и своевременную информацию о фактических издержках производства и продажи конкретных наименований выпущенной продукции. Эта информация является одним из основных источников определения продажной цены на рынке аналогичных товаров и валовой (балансовой) прибыли от продажи продукции. Последняя исчисляется как разность между отпускной (договорной) стоимостью проданной продукции и полной ее фактической себестоимостью.

Полная фактическая себестоимость проданной продукции представляет собой производственную себестоимость и расходы по продаже.

Состав производственной себестоимости рассмотрен в 7.4.

Неизбежные расходы, которые несет организация по продаже за свой счет, принято называть коммерческими расходами. Их состав включает расходы на тару и упаковку продукции на складе, расходы по доставке ее до пункта (станции, порта, при-

станции) отправления, включая расходы по погрузке в транспортные средства, комиссионные и иные сборы, уплачиваемые сбытовым и иным посредническим организациям, расходы на рекламу, организацию выставок и т. п.

В текущем учете расходы по продаже, осуществляемые за счет грузоотправителя, в том числе поставщика, собираются на отдельном активном собирательно-распределительном счете 44 «Расходы на продажу».

Некоторые из перечисленных выше расходов (например, расходы на упаковку и транспортировку) включаются в себестоимость отдельных наименований продукции прямым путем. Если такая возможность отсутствует, то распределение их осуществляется косвенным путем. В качестве базы распределения между отдельными видами отгруженной продукции при этом могут быть установлены объем, вес, производственная себестоимость и другие показатели. В любом случае вариант распределения коммерческих расходов на упаковку и транспортировку определяется отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Другие расходы сразу списываются на себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг).

Отклонения между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью выпущенной из производства готовой продукции, как отмечалось ранее (см. с. 339), списываются сразу в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», если последний применяет организация. В дебет счета 90 «Продажи» может относиться также сумма общехозяйственных расходов как условно постоянные расходы при использовании метода «сокращенной» себестоимости. В дебет указанного счета списывается и плановая (нормативная) себестоимость проданной готовой продукции с кредита счета 43 «Готовая продукция».

Такой вариант применяется в том случае, если организация при постановке учета проданной продукции формирует выручку от продажи по моменту отгрузки продукции.

Организации малого бизнеса при формировании учетной по-

литики по продаже продукции (работ, услуг) могут отходить от базового принципа бухгалтерского учета — допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (в международной практике — метода начисления или соответствия). Такой подход допускается и в тех случаях, когда выручка от продажи в течение определенного времени не может быть признана в бухгалтерском учете (при передаче другим организациям для продажи на комиссионных началах, поставке на экспорт). В этих обстоятельствах организация учитывает продукцию, отгруженную покупателям, на счете 45 «Товары отгруженные». На основании подтверждающих документов об отгрузке продукции (товарно-транспортных накладных, приемо-сдаточных актов и пр.) в учете делается запись:

<i>Дебет счета</i>	45 «Товары отгруженные»,
<i>Кредит счета</i>	43 «Готовая продукция».

В аналитическом учете эта запись вначале будет отражена по плановой (нормативной) себестоимости. В конце отчетного месяца при исчислении фактической себестоимости отгруженной продукции указанная выше бухгалтерская проводка будет скорректирована обычной записью на сумму перерасхода (фактическая себестоимость оказалась выше плановой (нормативной)) или сторнировочной записью на сумму экономии (если фактическая себестоимость отгруженной продукции сложилась ниже плановой (нормативной)).

В том случае, когда организация как вариант учетной политики в конце месяца закрывает счет 26 «Общехозяйственные расходы» сразу счетом 90 «Продажи», минуя счет 20 «Основное производство», фактическая себестоимость отгруженной продукции будет неполной.

На сумму, поступившей на расчетный счет малого предприятия выручки от покупателей, за проданную продукцию по договорным ценам:

<i>Дебет счета</i>	51 «Расчетные счета»,
<i>Кредит счета</i>	90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

После чего следует закрыть счет «Товары отгруженные» по плановой (нормативной) себестоимости с отнесением ее в дебет счета «Продажи»:

*Дебет счета*            90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»,  
*Кредит счета*            45 «Товары отгруженные».

Основанием для подобной записи может служить также извещение комиссионера о продаже переданной ему ранее продукции на указанные цели.

Аналогичную запись на положительную (перерасход) или отрицательную (экономия) сумму следует показать в учете при исчислении в конце месяца фактической себестоимости проданной продукции.

В дебет счета 90 «Продажи» списываются коммерческие расходы в сумме, относящейся к проданной продукции:

*Дебет счета*            90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»,  
*Кредит счета*            44 «Расходы на продажу».

При исчислении выручки от продажи продукции по «оплате» часть коммерческих расходов, относящихся к нереализованной продукции, при составлении баланса присоединяется к счету «Товары отгруженные» внесистемным путем, т. е. без составления бухгалтерской проводки.

Наконец, по дебету счета 90 «Продажи» показывается сумма налога на добавленную стоимость, если продукция подлежит обложению этим налогом:

*Дебет счета*            90 «Продажи», субсчет 3 «НДС»,  
*Кредит счета*            68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость».

Таким образом, при определении выручки «по оплате» фактическая себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг) для целей налогообложения и бухгалтерского учета может не совпадать по отчетному итогу с датой признания выручки от ее продажи.

По кредиту счета 90 «Продажи» показывается продажная (договорная) стоимость проданной продукции. Сопоставлением суммы оборота по кредиту данного счета, субсчет 1 «Выручка», с суммой оборота по его дебету в разрезе соответствующих субсчетов исчисляется финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи. Когда сумма по кредиту больше суммы оборота по дебету, предприятие имеет прибыль от продажи продукции; в обратном случае — убыток. Следовательно, счет 90 «Продажи» является активно-пассивным сопоставляющим счетом.

Его природа достаточно четко видна на схеме 7.5.

В текущем учете к счету 90 «Продажи» могут быть открыты следующие субсчета:

90-1 «Выручка».

90-2 «Себестоимость продаж».

90-3 «Налог на добавленную стоимость».

90-4 «Акцизы».

90-5 «Экспортные пошлины».

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

На субсчете 90-1 «Выручка» собираются суммы поступлений, признаваемые в учете выручкой.

На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» формируются текущие издержки по продаже продукции (работ, услуг), величине которых противостоит сумма выручки от продажи, учтенная на субсчет 90-1 «Выручка».

На субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» отражается сумма данного налога, причитающаяся к получению от покупателей (заказчиков) за проданную им продукцию, выполненные работы или оказанные услуги.

На субсчете 90-4 «Акцизы» формируется сумма данного вида налога, являющегося частью цены на отдельные виды продукции (товаров).

На субсчете 90-5 «Экспортные пошлины» организация учитывает сумму этих косвенных налогов при осуществлении внешнеэкономической деятельности.

По приведенным выше субсчетам записи в течение года ве-

Счет 90 «Продажи»

Дебет

Кредит

Цеховая нормативная  
(плановая) себестоимость

Отклонения («+», «-») нормативной (плановой) себестоимости от фактической себестоимости

Общехозяйственные  
расходы

Расходы на продажу

Полная себестоимость  
проданной продукции

Налог на добавленную  
стоимость

Индивидуальные издержки  
организации по продаже  
продукции (работ, услуг)

=

Убыток

Выручка от продажи продук-  
ции (работ, услуг) — дого-  
ворная (продажная) сто-  
имость проданной продукции  
(работ, услуг)

=

Прибыль

Кредит > Дебета — прибыль от продажи  
Дебет > Кредита — убыток от продажи

дуются в накопительном порядке нарастающим итогом с начала года.

Ежемесячно путем сопоставления дебетовых оборотов по этим субсчетам с оборотом по кредиту 90-1 «Выручка» исчисляется финансовый результат от продажи (прибыль, убыток).

Полученный таким путем финансовый результат (прибыль, убыток) от обычных видов деятельности в этом же отчетном месяце заключительными записями списывается со счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Следовательно, на отчетную дату счет 90 «Продажи» остатка не имеет.

При наличии прибыли за отчетный месяц в учете делается запись:

<i>Дебет счета</i>	90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль от продаж»,
<i>Кредит счета</i>	99 «Прибыли и убытки».

В том случае, когда по итогам отчетного периода получен убыток, составляется бухгалтерская проводка:

<i>Дебет счета</i>	99 «Прибыли и убытки»,
<i>Кредит счета</i>	90 «Продажи», субсчет 9 «Убыток от продаж».

Как видно, субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» выполняет функцию промежуточного транзитного счета. По всем признакам с точки зрения места данного субсчета в формировании конечного финансового результата организации он соответствует природе субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов», на котором учитывается результат от прочих поступлений и выбытий (за исключением чрезвычайных).

В конце года на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» списываются внутренними записями суммы по всем субсчетам, открытым к счету 90 «Продажи».

В аналитическом учете информация по счету 90 «Продажи»

должна накапливаться по каждому виду проданной продукции товаров, выполненных работ или оказанных услуг в разрезе географических зон продажи и другим направлениям, требуемым для нужд управления организацией.

При составлении пояснительной записки к годовому отчету эти сведения будут представлять интерес для потенциальных покупателей и инвесторов.

Когда организация использует как вариант учетной политики исчисление выручки от продажи продукции по дате отгрузки, то организация текущего учета значительно упрощается. Отпадает необходимость в трудоемких расчетах исчисления фактической себестоимости отгруженной и проданной продукции.

Моментом продажи является наличие транспортных документов по отгрузке продукции и выписка счета-фактуры покупателю:

<i>Дебет счета</i>	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
<i>Кредит счета</i>	90 «Продажи», субсчета 1 «Выручка», 3 «НДС» и др.

Одновременно списывается себестоимость отгруженной готовой продукции:

<i>Дебет счета</i>	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»,
<i>Кредит счета</i>	43 «Готовая продукция».

Параллельно делается аналогичная запись на разницу по себестоимости — положительная (плановая себестоимость ниже фактической) или методом «красное сторно» (фактическая себестоимость ниже плановой).

На сумму налога на добавленную стоимость, если продукция им облагается:

<i>Дебет счета</i>	90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»,
<i>Кредит счета</i>	68 «Расчеты по налогам и сборам».

На сумму поступившей выручки от покупателей:

*Дебет счетов* 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»,

*Кредит счета* 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Рассмотрим на примере учет продаж, когда организация исчисляет выручку от продажи продукции по моменту отгрузки.

*Первая операция.* Выписан счет-фактура покупателю на отгруженную продукцию по договорным ценам — 556 000 руб., в том числе НДС — 92 685,2 руб. Из общей суммы выручка по продукции А — 350 000 руб., в том числе НДС — 58 345 руб., по продукции Б соответственно — 206 000 руб. и 34 340,2 руб. Данная поставка формирует объем продаж организации и размер дебиторской задолженности покупателя:

*Дебет счета* 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

*Кредит счета* 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — 556 000 руб.

*Вторая операция.* Отражена в учете сумма налога на добавленную стоимость по проданной продукции — 92 685,2 руб.:

*Дебет счета* 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС»,

*Кредит счета* 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

Согласно информации, содержащейся на аналитических счетах по счету 43 «Готовая продукция» (см. п. 6.4), плановая себестоимость выпущенной из производства продукции А (50 шт.) составила 220 956,3 руб. Пусть остаток ее на начало месяца составил 40 шт. в сумме 199 400 руб., т. е. всего (90 шт.) на сумму 420 356,3 руб.; фактическая себестоимость выпуска — 219 096 руб., а начального остатка — 200 000 руб. и всего 419 096 руб. Следовательно, отклонения плановой себестоимости от фактической (экономия) — 1260,3 руб., в том числе по

остатку перерасход — 600 руб., а по выпуску — экономия — 1860,3 руб. По продукции Б начального остатка не было, а выпуск составил по плановой себестоимости — 248 510,7 руб., в то время как фактическая — превысила ее на 2052,6 руб. и составила 250 563,3 руб. Таким образом, предприятие накануне выполнения договорных обязательств перед покупателями имело на складе готовой продукции А и Б по плановой себестоимости на сумму 668 867 руб. и фактической — 669 659,3 руб., т. е. перерасход на 792,3 руб., в том числе по продукции А экономию в сумме 1260,3 руб., по продукции Б — перерасход — 2052,6 руб.

*Третья операция.* Списывается плановая себестоимость проданной продукции — 354 496 руб., в том числе продукции А — 187 300 руб. и продукции Б — 167 196 руб. На указанную сумму готовой продукции на складе станет меньше, а по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» будут формироваться индивидуальные издержки предприятия по продаже продукции:

*Дебет счета*                    90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»,

*Кредит счета*                43 «Готовая продукция» —  
354 496 руб.,

в том числе продукции А — 187 300 руб. и продукции Б — 167 196 руб.

Для исчисления фактической себестоимости проданной продукции находим вначале процент отклонений плановой себестоимости от фактической.

По продукции А он составляет 0,3% (экономия):

-1260,3 руб. — x (%),

$$420\,356,3 - 100\%, \quad x = \frac{-1260,3 \cdot 100}{420\,356,3} = -0,3\%.$$

Сумма отклонений (экономия) на реализованную продукцию по плановой себестоимости (187 300 руб.) — 561,9 руб.:

$$-187\,300 - 100\%,$$

$$x \text{ (руб.)} - 0,3\%, \quad x = \frac{187\,300 \cdot (-0,3\%)}{100} = -561,9 \text{ руб.}$$

По продукции Б средний процент отклонений равен 0,8%:

$$2052,6 - x (\%),$$

$$248\,510,7 - 100\%, \quad x = \frac{2052,6 \cdot 100}{248\,510,7} = 0,8\%.$$

Сумма отклонений (перерасход) на реализованную продукцию по плановой себестоимости (167 196 руб.) составила 1337,56 руб.:

$$167\,196 - 100\%,$$

$$x \text{ (руб.)} - 0,8\%, \quad x = \frac{167\,196 \cdot 0,8}{100} = 1337,56 \text{ руб.}$$

Таким образом, в целом по проданной продукции сумма отклонений (перерасход) составила 775,66 руб. (1337,56 руб. - 561,9 руб.)

**Четвертая операция.** Списывается сумма отклонений плановой себестоимости реализованной продукции от фактической (перерасход) — 775,66 руб., в том числе по продукции А — 561,9 руб. (экономия) и по продукции Б — 1337,56 руб. (перерасход). Если предприятие не пользуется счетом 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то сумму отклонений следует отразить на счетах бухгалтерской записью, аналогично второй операции:

*Дебет счета*            90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»,

*Кредит счета*        43 «Готовая продукция» — 775,66 руб.

Исчисленные итоги получены на основании следующих дан-

ных:

**Счет 43 «Готовая продукция»**

Дебет		Продукция А						Кредит	
№ п/п	Показатели	Плановая себестоимость, руб.	Отклонения, +, -	Итого фактическая себестоимость	№ п/п	Показатели	Плановая себестоимость, руб.	Отклонения, +, -	Итого фактическая себестоимость, руб.
1	Остаток на 01.05.04 г.	199400	600	200000	3	Отгружено в отчетном месяце	187300	-561,9	186738,1
2	Выпущено из производства	220956,3	-1860,3	219096	4	Оборот за месяц	187300	-561,9	186738,1
3	Итого остаток, включая поступление	420356,3	-1260,3	419096					
4	Средний % отклонений		-0,3 %						
5	Остаток на 01.06.04 г.	233056,3	-698,4	232357,9					
Продукция Б									
1	Остаток на 01.05.04 г.	—	—	—		Отгружено в отчетном месяце	167196	1337,5	168533,5
2	Выпущено из производства	248510,7	+2052,6	250563,3		Оборот за месяц	167196	1337,5	168533,5
3	Средний % отклонений		0,8						
4	Остаток на 01.06.04 г.	81314,7	547,84	81862,54					

Счетом 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по данной операции целесообразно пользоваться в тех случаях, когда выпущенная из производства продукция продана покупателям, поскольку отпадает необходимость в дополнительных расчетах.

**Пятая операция.** Предприятие приняло к оплате расходы транспортной организации, связанные с отгрузкой продукции покупателям, — 10 000 руб. Это расходы по сбыту, составляющие часть коммерческих расходов предприятия-грузоотправителя. Они формируются на активном собирательно-распределительном счете 44 «Расходы на продажу». В то же время на указанную выше сумму у данного предприятия возникли обязательства перед транспортной организацией. Это кредиторская задолженность и потому она как источник заемных средств долж-

на быть показана по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На счетах бухгалтерского учета данная хозяйственная операция получит следующее отражение:

*Дебет счета*            44 «Расходы на продажу»,

*Кредит счета*            76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 10 000 руб.

*Шестая операция.* Списываются общехозяйственные расходы за отчетный месяц на реализованную продукцию — 40644,7 руб. (см. с. 337 п. 6.4). Как уже отмечалось, предприятие при использовании варианта учетной политики исчисления выручки от продажи продукции по моменту отгрузки вправе сумму общехозяйственных расходов сразу списывать на себестоимость проданной продукции. Последняя к моменту их списания представляла собой сокращенную себестоимость. Поскольку предприятие продает два вида продукции, встает вопрос, как распределять между ними сумму общехозяйственных расходов? Эти расходы можно отнести сразу на один вид продукции в полной сумме при условии, что после фактическая себестоимость данной продукции не окажется равной или выше отпускной (договорной) ее стоимости. Поскольку в таком случае предприятие получит убыток, отнесем указанные расходы на продукцию А:

*Дебет счета*            90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» — продукция А,

*Кредит счета*            26 «Общехозяйственные расходы» — 40 644,7 руб.

*Седьмая операция.* Списаны в конце месяца коммерческие расходы на проданную продукцию — 10 000 руб.

После данной операции на дебете счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», будет сформирована полная фабрично-заводская себестоимость проданной продукции. Она показывает, в какой сумме сложились индивидуальные издержки предприятия по продаже продукции.

В качестве базы распределения коммерческих расходов в учетной политике предприятия выбрана договорная стоимость проданной продукции. Она составила (см. первую операцию) с учетом налога на добавленную стоимость — 556 000 руб., в том числе по продукции А — 350 000 руб. и продукции Б — 206 000 руб.

Средний процент расходов на продажу — в базе распределения составляет 1,8.

$$10\ 000 \text{ руб.} - x = (\%),$$

$$556\ 000 - 100\%,$$

$$x = \frac{10\ 000 \cdot 100}{556\ 000} = 1,8\%.$$

Следовательно, на продукцию А будут списаны коммерческие расходы в сумме 6300 руб.:

$$1,8\% - x \text{ (руб.)},$$

$$100\% - 350\ 000 \text{ руб.},$$

$$x = \frac{1,8 \cdot 350\ 000}{100} = 6300 \text{ руб.},$$

а на продукцию Б — 3700 руб. (10 000 – 6300). В учете на указанные суммы следует сделать запись:

*Дебет счета*            90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»,

продукция А — 6300 руб.

и продукция Б — 3700 руб.

*Кредит счета*        44 «Расходы на продажу» —  
10 000 руб.

*Восьмая операция.* Поступили деньги на расчетный счет от покупателей за проданную продукцию — 556 000 руб. После этой операции дебиторская задолженность покупателей погашается:

*Дебет счета*            51 «Расчетные счета»,

*Кредит счета*        62 «Расчеты, с покупателями и заказчиками» — 556 000 руб.

**Девятая операция.** Исчислен финансовый результат от продажи продукции (прибыль) — 57 398,44 руб., в том числе по продукции А (прибыль) — 57 972,2 руб. и по продукции Б (убыток) — 573,76 руб.

Указанные суммы исчислены по счету 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» следующим образом (табл. 7.7—7.8).

Из содержания приведенных таблиц видно, что финансовый результат исчислен путем сопоставления выручки от продажи продукции (договорной) стоимости с учетом НДС (кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка») — 556 000 руб. с ее полной себестоимостью 498 601,56 руб. Последняя исчислена по дебету счетов 90 — «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» в сумме 405 916,36 руб. и субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» в сумме 92 685,2 руб.

По продукции А (прибыль) ..... 57 972,2 руб.  
(350 000 — 233 682,8 — 58 345)  
по продукции Б (убыток) ..... 573,76 руб.  
(206 000 — 172 233,56 — 34 340,2)

В учете девятая операция будет зарегистрирована:

а) на сумму прибыли по продукции А:

*Дебет счета*            90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль от продаж»,

*Кредит счета*        99 «Прибыли и убытки» —  
57 972,2 руб.;

б) на сумму убытка по продукции Б:

*Дебет счета*            99 «Прибыли и убытки»,

*Кредит счета*        90 «Продажи», субсчет 9 «Убыток от продаж» — 573,76 руб.

Последовательность формирования финансового результата от продажи продукции А и Б приведена в табл. 7.7 и 7.8.

**Десятая операция.** Отражается задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль — 19 793 руб. 30 коп. (24 % от 82 472 руб. 20 коп.). Сумма 82 472 руб. 20 коп. исчислена путем

сложения полученной прибыли по продукции А — 57 972 руб. 20 коп., а также прибыли от прочих видов деятельности, предположим в размере 24 500 руб., в том числе в виде:

- операционных доходов — 7100 руб., из них продажи основных средств — 3100 руб. и от осуществления совместной деятельности — 4000 руб.;
- внереализационных доходов — 8000 руб., из них в виде штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров — 6000 руб. и положительных курсовых разниц — 2000 руб.;
- чрезвычайных доходов — 9400 руб. в виде страхового возмещения, полученного от страховой компании.

Следует отразить в учете использование прибыли и одновременно в этой сумме непогашенные обязательства перед бюджетом:

<i>Дебет счета</i>	99 «Прибыли и убытки»,
<i>Кредит счета</i>	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль» — 19 793 руб. 30 коп.

*Одиннадцатая операция.* Перечислены в бюджет налог на добавленную стоимость в сумме 92 685,2 руб. и налог на прибыль от продажи продукции в размере 19 793 руб. 30 коп., всего на 112 478 руб. 50 коп.

Содержание данной операции показывает погашение обязательств перед бюджетом на сумму снятых с расчетного счета денежных средств:

<i>Дебет счета</i>	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По налогу на добавленную стоимость» — 92 685,2 руб. по налогу на прибыль — 19 793 руб. 30 коп.
<i>Кредит счета</i>	51 «Расчетные счета» — 112 478,5 руб.

Оставшаяся в распоряжении организации прибыль — 42 605 руб. 14 коп. получена на основе следующих данных: 82 472 руб. 20 коп. — 573 руб. 76 коп. (убыток от обычных видов деятельности — убытки от прочих видов деятельности, предположим в сумме 5000 руб. — 7500 руб. (внереализационные расходы) — 7000 руб. (чрезвычайные

## Счет 90 «Продажи»

## аналитический счет «Продажа продукции А»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»					Кредит счета 90-2	Счет 90-1 «Выручка»		Счет 90-3 «НДС»		Счет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»	
		Плано- вая себесто- имость	Откло- нения (+, -)	Обще- хозяйст- венные расходы	Расходы на продажу	Итого		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	Договорная стоимость проданной продукции							350000					
2	НДС с выручки									58345			
3	Списывается плановая себестоимость проданной продукции	187300				187300							
4	Списываются отклонения от плановой себестоимости (экономия)		-561,9			-561,9							
6	Списываются общехозяйственные расходы			40644,7		40644,7							
7	Списываются коммерческие расходы				6300	6300							
9	Финансовый результат от продажи (прибыль)												57972,2
	Оборот за месяц	187300	-561,9	40644,7	6300	233682,8		350000	58345				57972,2

**Счет 90 «Продажи»  
аналитический счет «Продажа продукции Б»**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»				Кредит счета 90-2	Счет 90-1 «Выручка»		Счет 90-3 «НДС»		Счет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»	
		Планируемая себесто- имость	Откло- нения (+, -)	Расходы на продажу	Итого		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	Договорная стоимость проданной продукции											
2	НДС с выручки								206000			
3	Списывается плановая себестоимость проданной продукции	167196			167196				34340,2			
4	Списываются отклонения (перерасход) от плановой себестоимости		+1337,56		+1337,56							
7	Списываются коммерческие расходы			3700	3700							
9	Финансовый результат от продажи (убыток)											573,76
	Оборот за месяц	167196	+1337,56	3700	172233,56			206000	34340,2			573,76

расходы) — 19 793 руб. 30 коп. (налог на прибыль). Она может, как вариант учетной политики, не распределяться или направляться на финансирование соответствующих целевых мероприятий.

Если суммы записей, сформировавшиеся на субсчетах 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж» и 90-3 «Налог на добавленную стоимость», рассматривать как годовые обороты (действующий План счетов как раз и предусматривает накопительный характер записей по указанным субсчетам с начала года), то суммы по формированию финансового результата от продажи продукции, учтенные на субсчетах, открытых к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж») должны быть закрыты внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

В таком случае по окончании отчетного года финансовый результат от продажи продукции на основе исчисленных ранее данных будет получен следующим образом:

1. Закрывается субсчет 90-1 «Выручка» — 556 000 руб:

*Дебет счета*            90-1 «Выручка»,

*Кредит счета*        90-9 «Прибыль от продаж» — 556 000 руб.

2. Закрывается субсчет 90-2 «Себестоимость продаж» — 405 916,36 руб., в том числе по продукции А — 233 682,8 руб. и по продукции Б — 172 233, 56 руб.:

*Дебет счета*            90-9 «Убыток от продаж»,

*Кредит счета*        90-2 «Себестоимость продаж» —  
405 916,36 руб.

3. Закрывается субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость» — 92 685,2 руб. (58 345 руб. по продукции А и 34 340,2 руб. по продукции Б):

*Дебет счета*            90-9 «Убыток от продаж»,

*Кредит счета*        90-3 «Налог на добавленную сто-  
имость» — 92 685,2 руб.

В результате сопоставления полученной суммы по дебету счета 90-9 «Убыток от продаж» — 498 601,56 руб. (405 916,36 руб. + + 92 685,2 руб.) с суммой кредитового оборота по указанному

субсчета — 556 000 руб. формируется финансовый результат от продажи продукции по обычным видам деятельности организации за отчетный год в размере 57 398,44 руб. (556 000 руб. — 498 601,56 руб.).

В учете на сумму полученной прибыли будет сделана запись:  
*Дебет счета* 90-9 «Прибыль от продаж»,  
*Кредит счета* 99 «Прибыли и убытки» — 57398,44 руб.

На счете 99 «Прибыли и убытки» собирается финансовый результат не только от обычных видов деятельности, но и от прочих видов деятельности.

Финансовый результат от прочих видов деятельности предварительно формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» и исчисляется по аналогичной методике, что и от обычных видов деятельности.

К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:  
91-1 «Прочие доходы»;  
91-2 «Прочие расходы»;  
91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» в течение года накапливается информация по поступлению активов, признаваемые в учете как прочие доходы (операционные и внереализационные).

На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы (операционные и внереализационные).

Результат от прочих доходов и расходов отражается в учете на отдельном субсчете 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Операционные доходы включают:

- поступления от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) отдельных активов организации;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- поступления от продажи основных средств и других активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров и т. п.

Внереализационные доходы образуются за счет:

- отдельных активов (основных средств, материально-производственных запасов и пр.), полученных безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- штрафов, пени, неустоек за нарушения условий договоров;
- курсовых разниц по операциям с иностранной валютой и пр.

Операционными расходами в учете признаются расходы от указанных выше операций (расходы, связанные с предоставлением за определенную плату во временное пользование (временное владение и пользование) отдельных активов организации (если они не подпадают под расходы по обычным видам деятельности) и пр.

Аналогично в учете рассматриваются внереализационные расходы. Их признание в учете устанавливается в фактических суммах платежей или исходя из сумм, отраженных в учете организации должника.

Например, штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к учету в суммах, присужденных судом или признанных самой организацией-должником. В то же время дебиторская задолженность с истекшими сроками исковой давности, равно как и другие долги, нереальные к получению, рассматриваются в учете как расходы в сумме, в которой такая задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Наконец, на размер окончательного финансового результата организации оказывают влияние так называемые «чрезвычайные доходы и расходы», обусловленные форс-мажорными обстоятельствами (поступления или потери как последствия таких обстоятельств — стихийного бедствия, пожара, аварии и т. п.).

Чрезвычайные доходы и расходы учитываются непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки».

Заключительными записями декабря исчисленная сумма чистой прибыли или убытка на указанном счете 99 «Прибыли и убытки» относится соответственно в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — при наличии прибыли или в дебет данного счета, если организация имеет убыток за отчетный год.

Организация может формировать выручку от продажи продукции по оплате, если эта выручка определенное время не может быть признана в учете (продажа на комиссионных началах и т. п.). В таком случае применяется счет 45 «Товары отгруженные». По дебету данного счета показывается размер дебиторской задолженности покупателей за отгруженную в их адрес продукцию по плановой (нормативной) с последующим доведением ее по специальному расчету до фактической себестоимости.

Методика расчета предусматривает предварительное исчисление по счету 43 «Готовая продукция» среднего процента отклонений твердой учетной цены (плановой или нормативной) от фактической себестоимости путем умножения суммы отклонений входящего остатка по продукции, находящейся на складе и выпущенной за отчетный период из производства, на 100% и деления на твердую учетную цену остатка продукции на начало отчетного периода, плюс поступление ее из производства по указанной цене.

Полученный средний процент отклонений умножают на объем отгруженной продукции за месяц по плановой (нормативной) себестоимости. Исчисленная таким путем сумма отклонений («+», перерасход или «—», экономия) корректирует учетную цену отгруженной продукции с целью исчисления ее фактической себестоимости.

Из примера видно, что плановая себестоимость отгруженной продукции за отчетный месяц оказалась выше фактической себестоимости на 2800 руб. В течение месяца плановая себестоимость данной продукции на сумму 70 000 руб. была отражена в учете записью:

*Дебет счета*            45 «Товары отгруженные»,

*Кредит счета*        43 «Готовая продукция».

В конце отчетного месяца согласно произведенному выше расчету она должна быть доведена до фактической себестоимости на сумму отклонений (т. е. экономии — 2800 руб.) и отражена в учете такой же бухгалтерской проводкой, что приведена выше, но красным сторно.

## Дебет счет 99 «Прибыли и убытки» (руб.)

Убытки от обычных видов  
деятельности — 573,76

Убытки от прочих видов  
деятельности

в том числе:

1. Операционные расходы — 5000  
из них:
  - а) расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патента на изобретение — 5000
2. Внереализационные расходы — 7500  
из них:
  - а) Убытки, выявленные в отчетном периоде, но фактически относящиеся к прошлым периодам — 2000
  - б) Убытки на сумму дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, — 5500
3. Чрезвычайные расходы — 7000  
из них:
  - а) убытки по материальным ценностям ввиду пожара — 7000
4. Налог на прибыль — 19 793,3
5. Чистая прибыль — 42 605,14

Итого 82 472,2

Прибыль от обычных видов  
деятельности — 57 972,2

Прибыль от прочих видов  
деятельности

в том числе:

1. Операционные доходы — 7100  
из них:
  - а) поступления от продажи основных средств — 3100
  - б) прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности — 4000
2. Внереализационные доходы — 8000  
из них:
  - а) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров — 6000
  - б) курсовые разницы — 2000
3. Чрезвычайные доходы — 9400  
из них:
  - а) страховое возмещение, полученное от страховой компании — 9400

Итого 82 472,2

На сумму полученной чистой прибылью в конце года будет сделана запись:

<i>Дебет счета</i>	99 «Прибыли и убытки»,
<i>Кредит счета</i>	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — 42 605,14 руб.

### **Вопросы для самопроверки**

1. *Какое место занимает оценка в рыночной экономике в процессе формирования информационной системы бухгалтерского учета?*
2. *Раскройте сущность калькуляции как одного из определяющих элементов метода бухгалтерского учета.*
3. *Что такое калькуляционная единица?*
4. *Каковы основные этапы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?*
5. *Изложите содержание учета процесса заготовления.*
6. *Раскройте содержание учета процесса производства.*
7. *В чем основное содержание учета продаж?*

### **Тесты к главе 7**

Определите правильные ответы на поставленные вопросы.

*Вопрос 1.* В какой оценке материалов в период инфляции в большей степени скажется уменьшение балансовой прибыли организации?

*Ответы:*

1. По средней себестоимости .....
2. По себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) .....
3. По себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО) .....
4. Вопрос поставлен некорректно. ....

*Вопрос 2.* Произведенная организацией готовая продукция оценивается ею в текущем учете по...

1. Рыночной стоимости .....
2. Стоимости изготовления .....
3. Договорной стоимости .....

4. Стоимость прошлого отчетного периода. ....

**Вопрос 3.** Дисконтированная стоимость соответствующих активов есть...

**Ответы:**

1. Реальная стоимость от продажи .....
2. Стоимость ожидаемой экономической выгоды при определенных условиях использования соответствующего актива .....
3. Стоимость как конечный результат суммы слагаемых экономических выгод, ожидаемых к получению от использования соответствующего актива в ближайшем будущем .....
4. Стоимость выручки конкретного актива в настоящий момент. ....

**Вопрос 4.** Что означает калькуляция?

**Ответы:**

1. Способ обобщения затрат, выраженных в денежной форме, приходящихся на единицу выпущенной продукции, выполненной работы или оказанной услуги .....
2. Подсчет затрат, выраженных в натуральной или денежной форме после исполнения конкретного экономического события .....
3. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета для целей отчетности .....
4. Способ корректировки результатов инвентаризации отдельных видов активов и обязательств. ....

**Вопрос 5.** Что такое калькуляционная единица?

**Ответы:**

1. Элемент метода бухгалтерского учета .....
2. Способ измерения отдельных элементов в процессе калькулирования продукции (работ, услуг) .....
3. Измеритель объекта калькулирования .....
4. Калькуляционная единица есть объект калькулирования. ....

**Вопрос 6.** Какие бывают калькуляции?

**Ответы:**

1. Плановыми и нечетными .....
2. Нормативными и плановыми .....
3. Нормативными и отчетными .....

4. Нормативными, плановыми и отчетными. ....

**Вопрос 7.** Группировка затрат по элементам отвечает на вопрос...

**Ответы:**

1. Что и сколько затрачено в отчетном периоде в целом по организации .....
2. Какова система внутризаводского планирования на предприятии для исчисления себестоимости конкретных видов продукции, выполненных работ и оказанных услуг .....
3. Возможно ли сопоставление текущих издержек на изготовление отдельных видов продукции в организациях, имеющих примерно одинаковые условия хозяйствования .....
4. В какой мере организация может использовать такую информацию при разработке бизнес-плана по производству конкретных видов продукции, выполнению работ или оказанию услуг. ....

**Вопрос 8.** Каково назначение счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»?

**Ответы:**

1. Для исчисления объема заготовления материально-производственных запасов в твердых учетных ценах .....
2. В целях исчисления недостачи товарно-материальных ценностей в процессе их заготовления .....
3. Для целей корректировки объема материально-производственных запасов, когда их стоимость исчисляется в оценке по фактической себестоимости .....
4. Для обобщения информации о разнице в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения, и учетных ценах, а также о данных, характеризующих суммовые разницы. ....

**Вопрос 9.** С какой целью используется в учете группировка затрат по статьям?

**Ответы:**

1. Она определяет отдельные методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) .....
2. Она используется в учете с целью обоснованного исчисления прямых расходов .....

3. Ее назначение — правильно исчислить величину расходов на управление в разрезе каждого структурного подразделения и организации в целом .....
4. С ее помощью становится возможным правильно исчислить себестоимость продукции (работ, услуг) в отраслях добывающей промышленности. ....

**Вопрос 10.** Что лежит в основе определения конкретного метода учета производственных затрат?

*Ответы:*

1. Объем продукции .....
2. Номенклатура выпускаемой продукции .....
3. Содержание технологического процесса изготовления конкретного наименования продукции .....
4. Объем продукции и уровень квалификации учетного персонала организации. ....

**Вопрос 11.** Что следует сделать бухгалтеру в процессе калькулирования себестоимости отдельных объектов учета?

*Ответы:*

1. Полностью учесть текущие расходы на выпуск конкретных видов продукции .....
2. Полностью учесть и сгруппировать издержки на производство по экономическому признаку, отчетным периодам, отдельным статьям калькуляции, центрам затрат и центрам ответственности .....
3. Сгруппировать затраты по видам выпускаемой продукции в разрезе центров затрат и центров ответственности .....
4. Сгруппировать текущие издержки по элементам затрат в разрезе отдельных видов выпускаемой продукции и произвести их корректировку с учетом изменения остатков незавершенного производства на начало и конец отчетного периода. ....

**Вопрос 12.** По окончании отчетного периода подлежит ли закрытию счет 26 «Общехозяйственные расходы»?

*Ответы:*

1. Да .....
2. Нет .....
3. Это зависит от того, как данный вопрос урегулирован в приказе по учетной политике организации .....

4. Да, если формирование указанных расходов имеет место в организациях с простым технологическим циклом производства. .

**Вопрос 13.** Какая формируется себестоимость продукции после включения в нее расходов на продажу?

*Ответы:*

1. Цеховая себестоимость .....
2. Фабрично-заводская себестоимость .....
3. Полная себестоимость .....
4. В текущем учете нет понятия «расходов на продажу». Такого рода расходы учитываются в составе расходов на управление на уровне структурных подразделений или организации в целом. ....

**Вопрос 14.** Определите экономическую сущность следующей хозяйственной операции:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,  
Кредит счета 50 «Касса».

*Ответы:*

1. Выплачена заработная плата персоналу за отчетный период ..
2. Погашение обязательств администрации перед персоналом по заработной плате .....
3. Выплачена заработная плата персоналу за прошлый отчетный период .....
4. Выплачена не востребованная (депонированная) заработная плата за прошлый отчетный период. ....

**Вопрос 15.** Определите природу счета 90 «Продажи» по структурной классификации счетов.

*Ответы:*

1. Группа отражающих счетов. Подгруппа счета регулирующие .....
2. Группа основных счетов. Подгруппа счета фондовые .....
3. Группа операционных счетов. Подгруппа счета сопоставляющие .....
4. Группа финансовых счетов. Подгруппа счета финансово-результатные .....

**Вопрос 16.** В чем сущность варианта формирования выручки «по отгрузке» (методы начислений в учете доходов и расходов)?

**Ответы:**

1. Доходы признаются в учете по моменту выплаты денег .....
2. Доходы признаются в том отчетном периоде, в котором произведены расходы, следствием которых стало возможным получение этих доходов .....
3. Признанием доходов является предварительное погашение обязательств перед бюджетом .....
4. Вариант формирования выручки «по отгрузке» не признается в бухгалтерском учете .....

**Вопрос 17.** В чем сущность варианта формирования выручки «по оплате»?

**Ответы:**

1. Покупатель признал полученную в его адрес продукцию (работы, услуги), следствием чего является оплата денежными или неденежными (товарным эквивалентом) средствами, которые с этого момента признаются выручкой (доходом) в учете поставщика (подрядчика) .....
2. Поставщик признает выручку с даты отпуска готовой продукции со склада покупателю .....
3. Поставщик признает выручку по данному методу с даты предварительной оплаты покупателем и зачисления полученной суммы на свой расчетный счет .....
4. Данный вариант не применяется в бухгалтерском учете .....

**Вопрос 18.** Какова природа счета 44 «Расходы на продажу» по структурной классификации?

**Ответы:**

1. Группа «Отражающие (регулирующие) счета», подгруппа «Дополнительные счета» .....
2. Группа «Отражающие (регулирующие) счета», подгруппа «Счета экраны» .....
3. Группа «Отражающие счета», подгруппа «Сопоставляющие счета» .....
4. Группа «Операционные счета», подгруппа «Распределительные счета» .....

**Вопрос 19.** По мере изготовления готовой продукции в организациях с мелкосерийным характером производства она принимается к учету:

*Ответы:*

1. По фактической себестоимости .....
2. По рыночной стоимости .....
3. По фактической себестоимости или рыночной стоимости в зависимости от принятого варианта в учетной политике организации .....
4. По договорной стоимости .....

*Вопрос 20.* В какой ситуации целесообразно в текущем учете сделать следующую запись:

*Дебет счета 45 «Товары отгруженные»*

*Кредит счета 43 «Готовая продукция»?*

*Ответы:*

1. Когда имеет место предварительная оплата покупателем готовой продукции .....
2. Если выручка от продажи готовой продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте товаров) .....
3. Когда вариант формирования выручки в учетной политике организации определен «по отгрузке» .....
4. Такая запись не может быть .....

Правильность выбранных ответов сопоставьте с ответами на с. 597.

# Техника и формы бухгалтерского учета

## 8.1. Учетные регистры, их виды и содержание

Подготовленные первичные документы, в которых зафиксированы факты хозяйственной жизни, должны быть зарегистрированы с целью последующей их группировки, отвечающей нуждам управления. Регистрация документов осуществляется в учетных регистрах. Запись экономических событий (фактов хозяйственной жизни) в учетные регистры на основании бухгалтерских документов принято называть *разноской*. Классификация учетных регистров приведена на схеме 8.1.

*Техника бухгалтерского учета* — способ регистрации учетной информации (средствами вычислительной техники или вручную) в учетных регистрах.

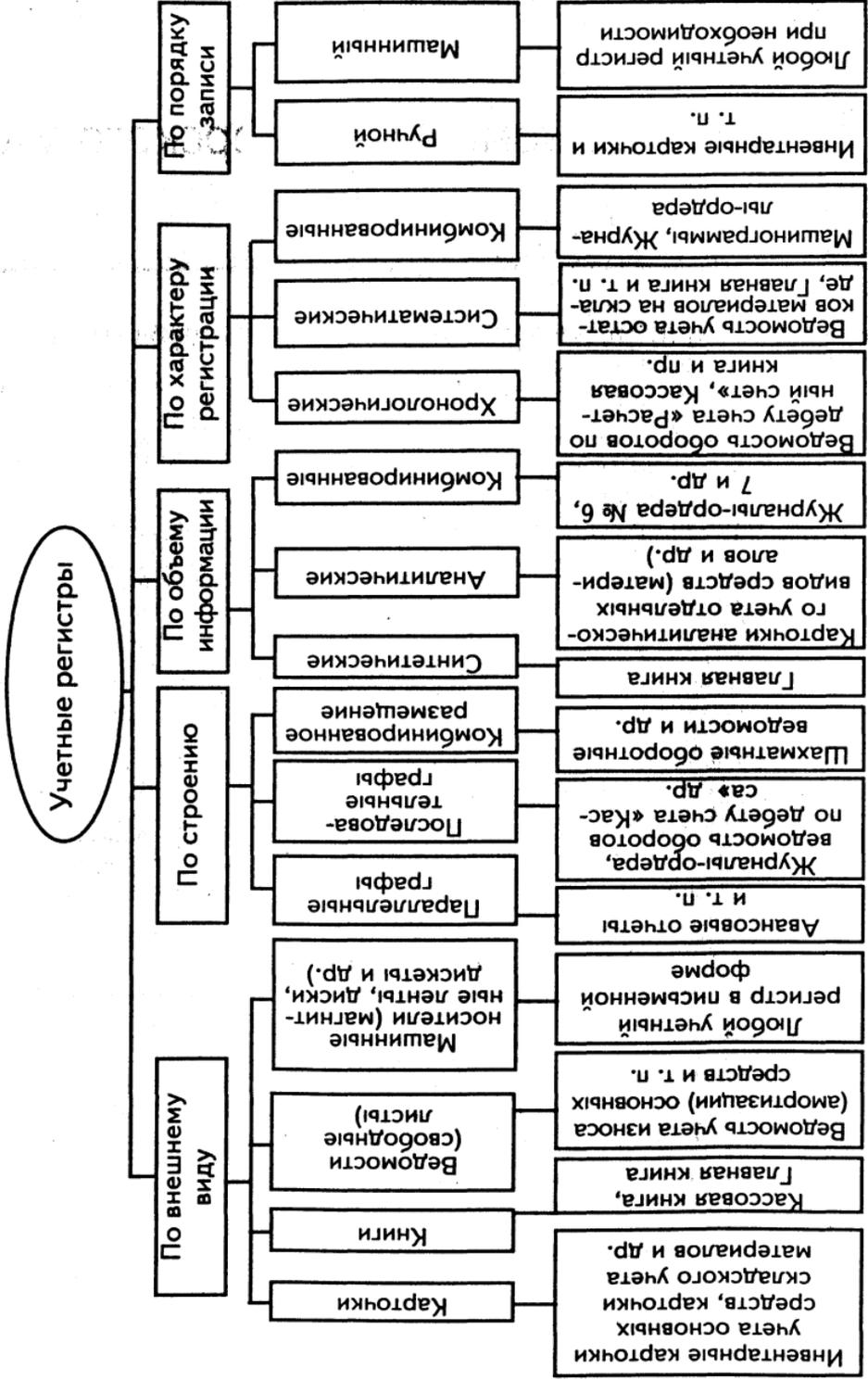
Формы и перечень учетных регистров, порядок записей в них, обработки и использования рекомендуются Правительством Российской Федерации, на которое в соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете» возложено общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в стране.

Эти требования определяются инструкциями по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете, общеотраслевыми руководящими методическими материалами по созданию и внедрению автоматизированного бухгалтерского учета в составе автоматизированных систем управления предприятий, учреждений и методическими указаниями по организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники.

*Учетные регистры* — специальные таблицы, представленные в виде карточек, книг, ведомостей (свободных листов)\*, маг-

\* В условиях автоматизированного учета ведомости (свободные листы) принято называть машинограммами.

Классификация учетных регистров



нитных лент, магнитных дисков, дискет и других машинных носителей.

Такое деление учетных регистров представляет собой их классификацию *по внешнему виду*.

Применение соответствующих регистров обусловлено объемом и спецификой учитываемых объектов, массовостью хозяйственных операций, способом регистрации и обработки экономических событий и т. п. В свою очередь эти особенности накладывают отпечаток на строение учетных регистров.

Так, карточки бывают контокоррентные, инвентарные, многографной формы и количественного учета.

*Контокоррентные карточки (conto corrente* — текущий счет) предназначены для учета взаимных расчетов между отдельными физическими и юридическими лицами. Поэтому они не ведутся ни в постатейном, ни в поэлементном разрезе, а раскрывают состояние дебиторской и кредиторской задолженности.

Содержание контокоррентной карточки включает следующие показатели:

- дату;
- номер бухгалтерской проводки;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- сумму по дебету и кредиту счета, в отношении которого открыта такая карточка.

Ниже приведена карточка контокоррентной формы (табл. 8.1)

Таблица 8.1

ООО «Темп»

Наименование счета

(руб.)

Дата	№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Отметки
		Сальдо на 01.01.2004 г.		5000	
20.01	1	По счету-фактуре № 8 получен гипс от ЗАО «Надежда»		42000	
24.01	2	Платежное поручение № 15 от 10.01.2004. Погашена задолженность ЗАО «Надежда»	42000		
		Оборот за месяц	42000	42000	
		Сальдо на 01.02.2004 г.		5000	

Как видим, содержание карточек такого типа приемлемо для регистрации хозяйственных операций по всем счетам расчетов, входящим в VI раздел Плана счетов бухгалтерского учета. В них четко представлен отдельный учет взаимных обязательств в виде дебиторской и кредиторской задолженности. Информация, представленная в данной карточке, — это аналитический счет расчетов по каждому юридическому и физическому лицу. Итоги аналитических счетов, полученные по результатам обобщения информации, содержащейся в этих карточках, должны быть равны соответственно начальному и конечному остатку, а также оборотам по дебету и кредиту объединяющего их синтетического счета.

*Инвентарные карточки* используются для ведения аналитического учета объектов длительного пользования.

На с. 382—383 приведена инвентарная карточка учета объекта основных средств (ф. № ОС-6).

*Карточки многографной формы* используются для аналитического учета затрат в постатейном разрезе, связанных с выпуском продукции, выполнением конкретных видов работ или оказанием услуг. Поэтому строение такого типа карточек предусматривает необходимость получения данных по каждой статье калькуляции. Отсюда и название этих карточек: одна суммовая, чаще всего левая — дебетовая колонка разбивается на несколько граф. Каждая графа предназначена для указания одной статьи. Совокупность этих статей определяет их номенклатуру, на базе которой исчисляется себестоимость конкретных видов изготавливаемой продукции.

Общий вид карточки многографной формы к счету 20 «Основное производство» представлен в табл. 8.2.

Таблица 8.2

№ п/п	Содержание	Дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов					Итого по кредиту	Отметки
		Сырье и материалы	Основная заработная плата производственных рабочих	Дополнительная заработная плата производственных рабочих	И т. д.	Итого по дебету		

ЗАО «Кристалл»

наименование организации  
 Об. Цех 6 — Транспортный

наименование структурного подразделения

Форма по ОКУД

по ОКПО

по ОКОФ

Код

00288449

ИНВЕНТАРНАЯ  
 КАРТОЧКА  
 УЧЕТА ОБЪЕКТА  
 ОСНОВНЫХ  
 СРЕДСТВ

Номер документа	Дата составления
1005	10/05/2004

Объект Автопогрузчик ДВ 1792, 33 133 S Рекорд  
 2 S 1792 Болгария

серия, тип постройки или модель, марка

Номер	амортизационной группы	
	паспорта (регистрационный)	
	заводской	6
	инвентарный	1005
Дата	принятия к бухгалтерскому учету	10/05/2004
	списанная с бухгалтерского учета	

Счет, субсчет, код аналитического учета

01 02

Место нахождения объекта основных средств

Об. Цех 6 — Транспортный

Организация-изготовитель

наименование

2. Сведения об объекте  
 основных средств на дату  
 принятия к бухгалтерскому  
 учету

1. Сведения об объекте основных средств на дату передачи

Дата		Документ о вводе в эксплуатацию			Фактический срок эксплуатации	Сумма начисленной амортизации (износа), руб.	Остаточная стоимость, руб.	Первоначальная стоимость на дату бухгалтерскому учету, руб.	Срок полезного использования
Выпуска (постройки)	последнего капремонта, модернизации, реконструкции	наименование	номер	дата					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
10/05/04			06	10/05/04	0	0.00	579906.91	579906.91	6

3. Переоценка

Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.
1	2	3	1	2	3	1	2	3

4. Сведения о приемке, внутренних перемещениях, выбытии (списании) объекта основных средств

Документ, дата, номер	Вид операции	Наименование структурного подразделения	Остаточная стоимость, руб.	Фамилия, инициалы лица, ответственного за хранение
1	2	3	4	5

Справочно: Участники долевой собственности

Доля в праве общей собственности, %

5. Изменения первоначальной стоимости  
объекта основных средств

Реконструкция, достройка, дооборудование, частичная ликвидация, модернизация				
вид операции	документ			сумма затрат
	наименование	дата	номер	
1	2	3	4	5

## 6. Затраты на ремонт

Ремонт				
вид ремонта	документ			сумма затрат
	наименование	дата	номер	
1	2	3	4	5

## 7. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Содержание драгоценных и/или полудрагоценных материалов (металлов, камней и т.д.)					Наименование конструктивных элементов и других признаков, характеризующих объект	Качественные и количественные характеристики (размеры, прочие сведения)					Примечание	
наименование	количество	наименование и/или полудрагоценных материалов	номинальный номер	единица измерения	количество	масса		основного объекта	приспособлений, принадлежностей, пристроенных помещений и др.					
									10	11	12	13		14
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Автопогрузчик ДВ 1792, 33 133 S Рекорд 2 S 1792 Болгария	1													
							В том числе материалы:							

Лицо, ответственное

за ведение инвентарной карточки

бухгалтер

должность

подпись

Ануфриева И. К

расшифровка подписи

Хозяйственная операция после регистрации в графе «Содержание» заносится в сумму, указанной в первичном документе, в соответствующую графу статьи расхода. Это означает, что на основании хозяйственной операции в карточке сделана бухгалтерская проводка по дебету счетов учета затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и пр.) и кредиту счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т. п. Одновременно сумма по данной хозяйственной операции записывается в графу «Итого по дебету». В конце месяца итоги по каждой графе подсчитываются. Общая сумма этих граф должна равняться графе «Итого по дебету». По графе «Итого по кредиту» отражается выпуск продукции. Разница между общей суммой графы «Итого по дебету» и общим итогом графы «Итого по кредиту» будет означать себестоимость незавершенного производства, т. е. затраты на незаконченные обработкой изделия в соответствии с их технологическим процессом.

*Карточки количественного учета* предназначены для учета материально-производственных запасов на складе.

Форма имеет вид, указанный в табл. 8.3.

Они заполняются материально ответственным лицом на основании первичных документов по движению конкретного наименования материалов.

В них ведется только количественный учет наличия и движения материалов. Тем не менее наличие в карточке реквизитов (единица измерения, код, наименование) «Цена, руб. коп.» позволяет исчислять остатки и движение конкретного наименования материально-производственных запасов и в денежном выражении. После каждой записи исчисляется новый остаток. На каждое наименование материала открывается отдельная карточка. Последняя графа (9) «Подпись, дата» заполняется работником бухгалтерии как результат подтверждения правильности ведения складского учета.

Контроль за сохранностью карточек обеспечивается путем их регистрации в специальном реестре, который ведется в бухгалтерии.

Карточки помещаются в специальной картотеке в порядке,

Типовая межотраслевая форма № М-17  
Утверждена постановлением Госкомстата России  
от 30.10.97 № 71а

## Карточка учета материалов

Организация ЗАО «Импульс»	Форма по ОКУД	0315008
Структурное подразделение СКЛАД 4, ул. КИРОВА № 25, т. 44-49-33	по ОКПО	00288449
Дата составления		

Структурное подразделение	Вид деятельности	Склад	Место хранения		Марка	Сорт	Профиль	Размер	Номенклатурный номер	Единица измерения		Цена, руб. кол.	Норма запаса	Срок годности	Поставщик
			стеллаж	ячейка						Код	наименование				
									100012		шт.				

Наименование материала

СМ-МДЦБР С ТРОЙНИКОМ

Драгоценный материал (металл, камень)							
наименование	вид	номенклатурный номер	Единица измерения		Количество	Номер паспорта	
			код	наименование			
1	2	3	4	5	6	7	8

Дата записи	Номер		От кого получено	Учетная единица выпуска продукции (работ, услуг)	Приход	Расход	Остаток	Подпись, дата
	документа	по порядку						
1	2	3	4	5	6	7	8	9
27/12/2003	004764	1	ЦЕХ (приход из производства)	шт.	96.000	0.000	96.000	
30/12/2003	005430	2	ДЛЯ НУЖД ЗАВОДА	шт.	0.000	2.000	94.000	
30/12/2003	005456	3	ПРЕДПР. МАКАРОВ АЛЕКСАНДР АЛЕКСАНДРОВИЧ	шт.	0.000	24.000	70.000	
30/12/2003	005458	4	ПРЕДПР. ИВАНОВ ПАВЕЛ СЕРГЕЕВИЧ	шт.	0.000	48.000	22.000	
30/12/2003	004777	5	ЦЕХ (приход из производства)	шт.	4.000	0.000	26.000	
30/12/2003	005466	6	ПРЕДПР. ЧЕХОВ АНДРЕЙ АНАТОЛЬЕВИЧ	шт.	0.000	24.000	2.000	
28/01/2004	005160	7	ЦЕХ (приход из производства)	шт.	48.000	0.000	50.000	
29/01/2004	000043	8	ЦЕХ (приход из производства)	шт.	144.000	0.000	194.000	
30/01/2004	005908	9	ПРЕДПР. ОРЛОВ ОЛЕГ АЛЕКСАНДРОВИЧ	шт.	0.000	94.000	100.000	
30/01/2004	000064	10	ОАО СТРОЙКОМПЛЕКТСЕРВИС	шт.	0.000	100.000	0.000	
31/01/2004	000218	11	ЦЕХ (приход из производства)	шт.	8.000	0.000	8.000	
11/03/2004	000700	12	ЦЕХ (приход из производства)	шт.	1.000	0.000	9.000	
17/04/2004	001166	13	ЦЕХ (приход из производства)	шт.	144.000	0.000	153.000	

Карточку заполнил

\_\_\_\_\_ должность

\_\_\_\_\_ подпись

\_\_\_\_\_ расшифровка подписи

« \_\_\_\_\_ » 20 \_\_\_\_ г.

определяемом спецификой учитываемых объектов. Например, карточки складского учета хранятся в картотеке с разделителями, соответствующими названию субсчетов, а внутри — в порядке возрастания номенклатурных номеров материалов, их сортов, типоразмеров и т. п. Такая методика облегчает сверку итогов аналитических счетов, субсчетов и балансового счета 10 «Материалы» между складом и бухгалтерией.

Конткоррентные карточки в картотеке хранят в разрезе букв алфавита.

Карточки по учету основных средств в картотеке располагаются по местам их эксплуатации (производствам, цехам, участкам), а внутри — по видам и конкретным наименованиям.

Для удобства пользования карточками на разделителе делается выступ или надевается металлическая пластинка.

Книги используются в тех случаях, когда перечень учитываемых объектов незначителен. Например, в случае, когда на предприятии перечень основных средств небольшой, то вместо инвентарных карточек (ф. № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б) целесообразно вести книгу учета основных средств.

В ней должен быть обеспечен такой же порядок пообъектного учета регистрации, как и в инвентарных карточках.

В условиях автоматизированного учета необходимость в ведении картотеки или книг по отдельным видам активов отпадает.

Строение кассовой книги (ф. № КО-4) предусматривает деление каждого листа на две равные части. Одна из них (с горизонтальной линовкой) заполняется кассиром как первый экземпляр, не отрывается и остается в книге. Вторая часть (без горизонтальных линий) заполняется с лицевой и оборотной стороны через копировальную бумагу. Она служит отчетом кассира и является отрывной частью листа. Причем первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаково.

Предварительно лист сгибают по линии отреза, подкладывая отрывную часть листа под ту часть, которая остается в книге. Для ведения записей после наименования строки «Перенос» отрывную часть листа накладывают на лицевую сторону нео-

трывной части и продолжают вести записи по горизонтальным линейкам оборотной стороны неотрывной, т. е. первой части листа. Перенос означает итог сумм, записанных на полностью законченной странице. Он указывается на последней строке этой страницы и на первой строке следующей страницы. В связи с чем обязательно указывается «на с. ...», «со с. ...».

Все страницы, кроме того, должны быть сброшюрованы, пронумерованы и заключены в отдельный переплет. На обороте последней страницы цифрами и прописью указывается количество страниц (листов) за подписью главного бухгалтера или другого уполномоченного лица.

Ведомости (свободные листы) открываются для ведения и обобщения однородной учетной информации. Например, ведомость учета начисления — разработочная таблица износа (амортизации) основных средств за отчетный месяц, ведомость отгрузки (реализации) продукции и т. п. В целях контроля за их сохранностью они хранятся в отдельной папке.

Преимущество применения ведомостей (свободных листов), равно как и карточек, состоит в возможности заполнения их средствами вычислительной техники, т. е. по сути представляется возможным полностью исключить ручной способ заполнения. Ведомости (свободные листы), машинограммы, магнитные ленты, магнитные диски, дискеты и иные машинные носители, как учетные регистры, удобнее группировать исходя из потребностей пользователей информацией, представленной в этих учетных регистрах. Нет проблем с разделением труда по их ведению между отдельными счетными работниками. Как недостаток — возрастает вероятность утери или несанкционированного доступа к информации, представленной в таком виде. Этот недостаток выступает в качестве достоинства при ведении бухгалтерских книг, в то время как отмеченные выше достоинства в части ведомостей и карточек оборачиваются недостатками при использовании книг.

Если предприятие применяет машинные носители, оно обязано изготовлять за свой счет копии таких учетных регистров, равно как и первичных документов, на бумажных носителях для

других пользователей, в том числе по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры.

*По строению* учетные регистры классифицируются по трем признакам исходя из порядка размещения бухгалтерских записей в соответствующих графах:

- ◆ параллельного размещения;
- ◆ последовательного размещения;
- ◆ комбинированного размещения.

Параллельный способ строения учетных регистров предусматривает размещение записей в процессе их регистрации по дебету и кредиту на одной линии (уровне), хотя сам регистр по строению может быть представлен в форме односторонней таблицы, двусторонней или многографной (штафельной). Применение соответствующей формы регистрации связано прежде всего с содержанием хозяйственной операции.

Последовательный способ предусматривает двухуровневое строение учетных регистров.

На одном, как правило, верхнем, уровне располагаются записи по дебету корреспондирующих счетов, а на втором — нижнем — уровне отражаются кредитовые записи.

Соответственно этому подсчитываются итоги по дебету и кредиту счетов, представленных в данном регистре. Их строение чаще встречается как результат выходной информации, подготовленной автоматизированным путем, поскольку они заранее предусмотрены в программе вычислительной машины.

Комбинированный вариант предполагает использование обоих способов строения учетных регистров, в графах которых указывается корреспонденция счетов. Роль бухгалтера сводится к тому, чтобы правильно указать, к какому счету (дебету или кредиту) относится данная хозяйственная операция. Различное строение учетных регистров обусловлено не только их названием в организации учетного процесса. Важное значение имеют также объем и степень обобщения информации, формирующейся в учетных регистрах. Этот признак классификации учетных регистров

раскрывает их *объем информации*. Если высокая степень аналитичности учетных данных достигается при помощи карточек, книг и ведомостей, то степень обобщения этих данных организуется в регистрах синтетического учета и в определяющей степени зависит от формы бухгалтерского учета.

*Характер регистрации бухгалтерских записей* в учетные регистры — следующий признак классификации последних. Сущность его — в процедуре регистрации этих записей. Регистры, в которых записи осуществляются по мере регистрации документов без определенной их группировки по счетам, принято называть *хронологическими*. Примером хронологических регистров являются книга продаж и книга покупок. В книге продаж ведется учет счетов-фактур поставщиком на отгруженную продукцию. Покупатель учет их осуществляет в книге покупок по мере получения и оприходования приобретенной продукции.

Учетные регистры, в которых регистрация хозяйственных операций производится в определенной системе (группировке), принято называть *систематическими регистрами*. Группировка осуществляется на счетах синтетического и аналитического учета. Счета синтетического учета ведутся, например, в таком систематическом регистре, как Главная книга. В качестве примера систематического регистра аналитического учета может быть Ведомость учета остатков материалов на складе (ф. № М-14), Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (ф. № инв.-3) и др.

Независимо от характера регистрации бухгалтерских записей общим правилом остается соблюдение равенства итога оборотов по дебету и кредиту хронологических регистров соответственно сумме дебетовых и кредитовых оборотов, исчисленных в систематических регистрах. Это так называемое «*правило Мендеса*».

Дальнейшее развитие автоматизации учета расширяет рамки применения *комбинированных учетных регистров*, в которых оптимально сочетается использование хронологических и систематических записей (табл. 8.4).

Ведомость № 1 — по дебету счета «Касса»  
с кредита счетов за январь 2004 г.

Сальдо на начало месяца 500 руб.

Стро-ка №	Дата или за какие числа	90 «Про-дажи»	91 «Про-чие доходы и рас-ходы»	51 «Рас-четные счета»	57 «Пере-воды в пути»	71 «Рас-четы с подот-чет-ными лица-ми»	И т. д.	Итого
1	05.01	1800		12000				13800
2	08.01		700		2500			9500
3	09.01	2000		9000		400		11400
и т. д.								

Широкое применение находит в одном учетном регистре со-вмещение синтетического и аналитического учета с последующим отражением его итогов в конце месяца в систематическом учетном регистре, например Главной книге.

На документах, информация из которых перенесена в учетные регистры, ставится соответствующая отметка: номер карточки, символ «V» или номер страницы книги, на которой записано данное экономическое событие. В последующем данный прием позволяет облегчить проверку правильности полноты зарегистрированных счетных записей.

Наконец, среди признаков классификации учетных регистров следует выделить признак, определяющий способ регистрации записи в учетные регистры, — *ручной или с использованием машинного варианта*. Современный уровень постановки бухгалтерского учета позволяет автоматизировать многие, если не все, участки учетного процесса. Однако машинный способ записи может быть не всегда приемлем, если хозяйственные операции не носят массовый характер, а следовательно, и обращение к ним эпизодическое. В таких случаях более приемлемым остается традиционный, ручной, способ записи. Например, инвентарные кар-

точки по учету основных средств целесообразно заполнять вручную.

Их достоинством является то, что они изготавливаются на плотной бумаге. При передаче основных средств в долгосрочную аренду или продаже вместе с объектом следует передать новому владельцу и инвентарную карточку. Если бы последняя была оформлена на компьютере, то при длительном хранении она могла бы физически быть непригодной в момент списания соответствующего объекта.

## 8.2. Техника учетной регистрации

Техника учетной регистрации — важный этап на пути формирования достоверной и своевременной информации о происходящих реальных хозяйственных процессах на предприятии и предоставления ее пользователям.

Реализации этой цели предшествует обязательная запись хозяйственных операций в соответствующие учетные регистры на основании бухгалтерских документов. Эта учетная процедура называется *разноской операций*. Она осуществляется на основе *контровки*, нередко называемой бухгалтерской проводкой, — особой формы разметки корреспондирующих балансовых счетов на основании хозяйственной операции.

Порядок записи в учетные регистры хозяйственных операций предусматривает различные приемы. Вначале может быть зарегистрирована хозяйственная операция в учетном регистре синтетического учета с указанием только ее регистрационного номера и суммы. После этого производится запись в регистр аналитического учета.

Например, начисленная заработная плата персоналу фирмы за отчетный период вначале регистрируется в соответствующем журнале-ордере, в котором ведется синтетический учет. После этого делается разноска начисленной заработной платы конкретным работникам по их лицевым счетам. Не исключается также вариант, при котором в одном учетном регистре совмещается ведение синтетического и аналитического учета. Так, расчеты с

ЗАО «Надежда»

предприятие, организация

## Журнал-ордер № 7

по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и аналитические данные по этому счету за январь 2004 г.

№ записи	№ авансового отчета	Фамилия, имя, отчество подотчетного лица	Порядковый номер по журналу-ордеру за прошлый месяц	Остаток на начало месяца			Выдано в подотчет		
				Дата возникновения задолженности	Дебет (суммы, оставшиеся в подотчете)	Кредит (суммы невозмещенного перерасхода)	Дата	Корресп. счет	Сумма
А	Б	В	Г	1	2	3	4	5	6
1	3	Иванов А. С.	5	24.12.2002	1000		06.01	50	5000
2	4	Клементьев Н. К.		27.12.2002		300	05.01	50	3000
3	8	Радецкий И. В.	7	25.12.2002		1000	08.01	50	4500
И т. д.									
		Итого							



отдельными работниками и в целом по группе подотчетных лиц, учитываемые на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами», осуществляются в одном комбинированном журнале-ордере (табл. 8.5). Исползованные документы после регистрации в журнале-ордере сшиваются в пачку и хранят вместе с данным учетным регистром в отдельной папке. Такой порядок упрощает выявление и исправление ошибок в учетных записях. Итоговые данные этого учетного регистра не нуждаются в дополнительной группировке и обобщении и поэтому сразу по окончании отчетного месяца записываются в систематический регистр синтетического учета — Главную книгу.

В целях исключения повторной регистрации в учетном регистре документов, подтверждающих факт хозяйственной жизни, на документах делается соответствующая отметка. Нередко вместо отметки указывается страница регистра, где записана сумма по операции, имеющая отношение к данному документу.

Практика организации бухгалтерского учета выработала различные способы записи в учетные регистры.

Наиболее распространенным среди них является *линейный*. Его достоинство — в обеспечении наглядности контроля особенно по расчетным операциям, касающимся принятых к исполнению одной из сторон участников расчетов обязательств по заключенным сделкам. По таким операциям поставщик отражает в учетном регистре — книге продаж на одной линии по каждому счету-фактуре стоимость отгруженной продукции конкретному покупателю, дату и стоимость ее погашения.

Покупатель, в свою очередь, в книге покупок на одной линии указывает дату поступления счета-фактуры от поставщика, дату его оплаты и дату оприходования продукции. Преимущество использования линейной записи состоит также в том, что в таких учетных регистрах, как правило, совмещается аналитический и синтетический учет. Тем самым упрощается техника ведения бухгалтерского учета и возрастает его достоверность.

В технике регистрации учетных данных широкое применение получил способ предварительного накопления сумм по однородным хозяйственным операциям в отдельных учетных ре-

гистрах с целью последующей их группировки и обобщения. В таком случае вместо большого количества бухгалтерских проводок становится возможным сделать в учетном регистре одну итоговую запись по корреспонденции счетов однородных хозяйственных операций. Следовательно, более наглядным представляется ведение синтетического учета.

В строении учетных регистров широко используется *шахматный принцип записи*, позволяющий за один прием указать сумму в учетном регистре, не нарушая при этом принцип двойной записи.

Сумма по хозяйственной операции записывается один раз на пересечении горизонтальной линии одного корреспондирующего счета и вертикальной линии другого корреспондирующего счета. Тем самым возрастает наглядность и раскрывается внутреннее содержание корреспонденции счетов, так как дебет и кредит соответствующих счетов представлены в одном месте, по одной операции, в одном учетном регистре.

Примером шахматной записи служат многие журналы-ордера, являющиеся основными учетными регистрами журнально-ордерной формы учета (подробнее см. 8.4).

Хозяйственные операции в процессе регистрации в учетные регистры записываются в порядке их совершения по времени (*хронологические записи*) или в определенной системе (*систематические записи*). В последнее время широкое применение получают *смешанные (комбинированные) записи*, сочетающие в себе признаки как хронологических, так и систематических записей.

Раздельный учет имущества и обязательств на балансовых и забалансовых счетах, исходя из природы формирования и отношения их к собственнику, обусловил регистрацию хозяйственных операций путем применения *униграфической и диаграфической записей*.

*Униграфическая запись* — односторонняя запись. В текущем учете хозяйственная операция отражается либо по дебету счета, либо по кредиту счета. Как известно, такой порядок регистрации хозяйственных операций характерен для учета имущества, вре-

менно находящегося в пользовании данного предприятия, а также учета условных прав и обязательств. Последние не являются обязательными к исполнению, если предприятие, в отношении которого они приняты, исполнило их.

Так, поставщик не отгрузит товар покупателю, если у него нет гарантии в том, что данная поставка будет оплачена. Такая гарантия может быть получена им от банка, в котором открыт покупателю расчетный счет.

Принятые предприятием гарантии в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также обеспечений, полученных под продукцию, переданную другим предприятиям на консигнацию\*, отражаются в учете по счету 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные». Принятие одной из сторон подобных обязательств будет зафиксировано как униграфическая запись только по дебету счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные». Списание суммы обеспечения по кредиту данного счета будет произведено по мере погашения задолженности.

*Диаграфическая запись* используется в процессе регистрации хозяйственных операций в строго определенной группировке (системе). Для нее характерным является регистрация каждой хозяйственной операции по дебету одного счета и кредиту другого счета, т. е. действует принцип двойной записи.

В теории рассматриваются различные комбинации диаграфической записи (простые, сложные, сборные, обратные, сторнировочные, смешанные). Однако наиболее распространенными и получившими применение в практической организации бухгалтерского учета стали простые, сложные и сторнировочные записи. Первые два типа были рассмотрены ранее (см. гл. 6).

*Сторнировочные записи* — это исправительные записи методом «красное сторно»\*\*. Их суть: обнаруженная ошибка в бухгалтерской проводке «сторнируется», т. е. ранее сделанная в уче-

---

\* *Консигнация* (лат. *consignatio* — письменное доказательство, документ) — форма комиссионной продажи.

\*\* *Storno* — итал. — перевод счета.

те запись повторяется красными чернилами. Это означает, что происходит вычитание предыдущей, уже зарегистрированной суммы, которая после данной процедуры приравнивается к нулю. После чего делается правильная корреспонденция счетов обычной записью. Тем самым признается, что отныне исправленная новая запись есть первоначальная запись. Она может быть отражена в учете до подведения итогов в учетных регистрах и составления отчетности, когда получены документальные подтверждения, что первая изначальная запись не достоверна. Не исключается вариант, при котором ошибка обнаружена самим бухгалтером после формирования итоговой информации. Например, при выдаче денег из кассы — 1000 руб. в подотчет работнику предприятия была сделана запись по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 50 «Касса», т. е. по дебету вместо счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» записали дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Методика исправления данной записи предполагает два этапа:

1. Снимается (уничтожается) первая ошибочная бухгалтерская проводка путем составления второй проводки красными чернилами (методом «красное сторно»).

В учебных целях сумма по этой проводке берется в рамку:

<i>Дебет счета</i>	76 «Расчеты, с разными дебиторами и кредиторами»,
<i>Кредит счета</i>	50 «Касса» — <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">1000</span> .

2. Составляется третья правильная проводка обычной записью:

<i>Дебет счета</i>	71 «Расчеты с подотчетными лицами»,
<i>Кредит счета</i>	50 «Касса» — 1000.

Следовательно, сторнировочный способ бухгалтерской записи позволяет осуществить правильное отражение оборотов по синтетическим и аналитическим счетам даже за пределами отчетного периода, в котором обнаружена бухгалтерская проводка. Кроме того, способ применяется и в том случае, когда первоначальная запись в учете была зафиксирована в учетных регистрах

в большей сумме, чем это следовало из содержания хозяйственной операции.

Сторнировочная запись более приемлема и в случае, когда первоначальная запись по форме, содержанию и сумме оформлена правильно, но в дальнейшем цель, предусмотренная данной операцией, не была достигнута. Например, количество материалов, отпущенных со склада в цех основного производства, в течение месяца не было полностью израсходовано на общую сумму 2000 руб. На стоимость неиспользованных и возвращенных материалов из цеха на склад в конце месяца целесообразно сделать запись методом «красное сторно»:

*Дебет счета*            20 «Основное производство»;

*Кредит счета*        10 «Материалы» — 2000.

Данная запись имеет достоинство в том, что ею приводится в соответствие реальная сумма потребления материалов в основном производстве, не искажается величина оборота по указанным корреспондирующим счетам.

Поэтому часто применяемая в такой ситуации бухгалтерская проводка по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 20 «Основное производство» экономически не обоснована, ибо не только искусственно завышает итог оборотов по указанным счетам, но и противоречит самой экономической сущности подобных операций. По кредиту счета 20 «Основное производство» более характерными представляются записи, связанные с выпуском продукции (работ) по этапам или в целом выпущенной, забракованной и т. п. продукции.

Применение *смешанных* записей, когда один счет дебетуется положительной суммой, а другой, такого же наименования, тоже дебетуется, но отрицательной суммой или, напротив, один счет кредитуется, а другой, аналогичный, кредитуется отрицательной суммой, в текущем учете не нашло широкого распространения. Это вполне логично. Основная цель использования таких записей — исключить искусственное завышение оборотов, например при переброске материалов из одного скла-

да в другой. Однако при этом нарушается один из важных методологических приемов регистрации хозяйственных операций, согласно которому хозяйственная операция в учетном регистре должна быть зарегистрирована в одной и той же сумме по дебету одного счета и кредиту другого счета.

В таких ситуациях представляется более целесообразным «пожертвовать» формой, а не методологией учета в указанной выше операции по внутренней переброске материалов.

Вместо записи:

*Дебет счета*            10 «Материалы» —  
(положительная сумма);

*Дебет счета*            10 «Материалы»,  
(сумма методом «красное сторно»).

Следует составить бухгалтерскую проводку обычной записью, разграничив в аналитическом учете движение материалов в разрезе складов:

*Дебет счета*            10 «Материалы»;

*Кредит счета*           10 «Материалы».

Перед занесением итогов учетных регистров в Главную книгу они должны быть тщательно сверены с записями синтетического и аналитического учета.

В новом отчетном периоде учетные регистры открываются с заполнением входящих остатков, равных итогам на конец прошлого отчетного периода.

### 8.3. Ошибки в счетных записях. Процедура их выявления и исправления

В условиях широкой автоматизации учета человеческий фактор по-прежнему является определяющим в части правильности, своевременности и полноты сбора, обработки и обобщения информации на всех этапах учетного процесса.

Соответствие информации указанным требованиям реализуется различными способами, но в любом случае в организации при хранении учетных регистров должны быть обеспечены условия их защиты от несанкционированных исправлений. Содержание их, равно как и внутренней бухгалтерской отчетности, является по действующему законодательству коммерческой тайной.

Бухгалтерские ошибки, допущенные при составлении документов и оформлении учетных регистров, могут быть результатом небрежности, усталости, сбоя в работе вычислительной техники. Они формируют состав непреднамеренных действий исполнителей. Характер ошибок определяют неправильно составленная корреспонденция счетов, описки в цифрах, подсчете итогов. Поэтому более правильным представляется деление ошибок на математические, канцелярские, неправильное применение принципов учета, пропуск или неправильная интерпретация фактов экономических событий.

В связи с действием Налогового кодекса РФ бухгалтер в своей работе должен избегать действий, которые в налоговом законодательстве признаются как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 ГК РФ). Следствием их является уплата штрафных санкций. Под такими действиями понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, регистров бухгалтерского учета. Под данное определение подпадает также систематическая (два раза и более в течение календарного года) несвоевременная или неправильная регистрация на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций по движению отдельных видов активов.

В операциях по составлению и расчету налоговых платежей могут иметь место так называемые «технические ошибки». К понятию «техническая ошибка» в целях налогового учета относится любая ошибка, допущенная бухгалтером в процессе составления и расчета налоговых платежей, самостоятельно выявленная им до проверки (камеральной или документальной) налоговым органом. В частности, к технической ошибке, по мнению

налоговых органов могут быть отнесены любые, допущенные налогоплательщиками, занижения финансовых результатов в процессе исчисления налогооблагаемой базы и налогов, если это не являлось преднамеренным нарушением в связи с уплатой налогов. Самостоятельно выявленные налогоплательщиком и своевременно доведенные до сведения налоговых органов последствий в виде штрафных санкций такие ошибки не имеют.

Различают несколько способов снижения или исключения ошибок. Определяющим среди них является создание нормальных рабочих условий лицам, имеющим отношение к составлению и обработке учетных регистров и различной первичной учетной документации. Сам процесс работы над ошибками предполагает разделение его на два этапа.

На первом этапе бухгалтер, владея специфическими приемами, должен выявить ошибку. Знание таких приемов позволяет ему сократить время на поиск этих ошибок. В то же время широкое использование ПЭВМ позволяет тиражировать с наименьшими издержками отдельные и сводные документы, что не только значительно экономит рабочее время аппарата управления, но и снижает вероятность частых ошибок, возникающих при переписывании.

Наиболее распространенными приемами нахождения ошибок являются: *последовательная сверка записей с их первоисточниками, сплошная, логическая и выборочная*. Причем среди них следует в первую очередь использовать те, которые с наименьшей потерей времени позволяют быстро обнаружить ошибку. К ним следует отнести логический метод, когда, зная сущность двойной записи, ошибку и ее размер обнаруживают в оборотной ведомости по синтетическим счетам в виде разности итогов оборотов по дебету и кредиту счетов как результат неправильной разnosки хозяйственной операции. Значит, сумма какой-то хозяйственной операции была записана дважды в дебет или кредит одного корреспондирующего счета. В таком случае надо полученную разницу между общим оборотом по дебету и кредиту данного учетного регистра разделить на два и по-

лученный итог сверить с суммой, указанной в одном из документов, приложенных к этому регистру. Может иметь место случай, когда, напротив, какая-то сумма по хозяйственной операции записана только один раз в дебет или кредит одного счета. В таком случае сумма расхождения устанавливается.

Последовательная проверка записей предполагает проверку правильности разности хозяйственных операций, зарегистрированных в разных учетных регистрах. Например, проверка бухгалтерской записи по оприходованию в кассу полученных с расчетного счета денежных средств устанавливается при журнально-ордерной форме учета (см. 8.4) по двум учетным регистрам: ведомости № 1 дебет счета 50 «Касса» и журналу-ордеру № 2 кредит счета 51 «Расчетные счета». Против каждой проверенной суммы ставится знак «V», нередко называемый «птичкой». Отсутствие такого знака рассматривается как подтверждение того факта, что оставшиеся суммы еще не проверены, и поиск ошибки следует продолжить. В условиях автоматизированного учета аналогичный результат достигается в процессе последовательного просмотра информации на экране дисплея с данными первичных документов.

Числовые ошибки можно установить путем сплошного подсчета итогов в учетном регистре, повторив затем в обратном порядке вычитание. Если после этой процедуры получится разница, то ее величина означает размер ошибки. Чаще всего данный прием используется в случаях, когда первые два способа не дали возможности отыскать ошибку.

Выборочный способ нахождения ошибки предусматривается в тех случаях, когда выявлено расхождение между данными аналитического учета и объединяющего их синтетического счета. Бухгалтер в такой ситуации производит выборку сумм по однородным позициям, имеющим отношение к соответствующей подгруппе, группе (субсчету) в части остатка прихода или расхода. Полученные в указанном разрезе промежуточные итоги суммируются и сверяются с данными объединяющего их синтетического счета.

Нахождение ошибки еще не означает обязательность ее исправления. Значение имеет, где она обнаружена, на каком этапе подготовки учетной информации. Законом РФ «О бухгалтерском учете» (п. 5) определено, что *внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается*. В таком случае должен быть составлен новый документ. В другой первичной учетной документации исправление первоначальной записи возможно только после согласования с участниками этих экономических событий. Итогом такого согласования должна быть подпись тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений. Исправление обнаруженной ошибки в учетном регистре должно быть обосновано и подтверждено подписью должностного лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Обнаруженная ошибка в бухгалтерской отчетности после ее представления подлежит исправлению в первом же отчетном периоде с момента ее обнаружения.

В том случае, когда ошибка не исправлена предприятием, то при наличии предшествующей проверки его аудитором (аудиторской организацией), которым стало известно об этом, последние обязаны:

- письменно уведомить данное предприятие о таком факте;
- перенести на его руководство ответственность в полном объеме за последствия принятого им подобного решения;
- проинформировать пользователей бухгалтерской отчетности о данных существенных обстоятельствах.

При нахождении ошибки ее исправляют разными способами: корректурным, сторнировочным, дополнительных проводок.

Корректурный способ состоит в зачеркивании неправильной цифры. Затем пишут правильную цифру. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное.

Исправление выявленных ошибок должно быть подтверждено подписью лиц, имеющих отношение к его оформлению, с указанием даты исправления. Содержание исправленной ошибки может быть оговорено примерно такой записью: «Исправленному 100 (сто) руб. на 150 (сто пятьдесят) руб. верить». Подпись: бухгалтер Иванова Р.С. 10.02.2004 г.

Неоговоренные исправления и подчистки в тексте и цифровых данных в первичных документах и учетных регистрах бухгалтерского учета не допускаются.

Корректирный способ исправления ошибок допускается, когда корреспонденция счетов не нарушена или ошибка обнаружена раньше, чем данная бухгалтерская запись разнесена в учетные регистры, где уже были подведены итоги.

В ситуации, когда в учетных регистрах итоги подведены и составлен баланс, корректирный способ не допускается. Вместо него используется другой способ — *сторнировочный* (метод «красное сторно»). Получается, что исправление ошибки, даже в том случае, когда она выявлена раньше, может быть произведено только в следующем отчетном периоде, поскольку необходимая отчетность уже представлена в соответствующие места.

Содержание сторнировочного способа рассмотрено в п. 7.2. Данный способ имеет признаки способа дополнительных проводок. Основное же содержание *способа дополнительных проводок* состоит в том, что он используется в тех случаях, когда, напротив, ошибка есть результат указания по операции меньшей суммы, чем следовало отразить в учетном регистре, при этом корреспонденция счетов не нарушена. Исправление допускается обычной записью на сумму разницы путем составления второй бухгалтерской проводки с аналогичной корреспонденцией счетов. Например, отпуск материалов со склада в цех указан в учетном регистре на 60 руб., в то время как согласно требованию накладной на отпуск (ф. № М-11) он оформлен в сумме 600 руб., т. е. фактический расход занижен на 540 руб. Данная ошибка выявлена после разности данной хозяйственной опера-

ции по счетам. Исправление следует отразить на сумму разницы, т. е. на 540 руб.

Способ дополнительных проводок возможен и в случае обнаружения неправильной корреспонденции счетов.

В литературе при рассмотрении вопросов методики исправления выявленных ошибок в текущем учете указываются и другие способы, помимо тех, которые нами рассмотрены, в частности, способ обратных бухгалтерских проводок. Его суть: выявленная неправильная бухгалтерская запись аннулируется путем указания обратной корреспонденции счетов. После этого составляется новая правильная бухгалтерская проводка. При всей своей простоте данный вариант исправления ошибок нарушает экономическую сущность отражаемых хозяйственных операций.

*Пример.* В процессе сверки данных синтетического учета установлено, что при отпуске материально-производственных запасов на общепроизводственные нужды была сделана запись:

<i>Дебет счета</i>	26 «Общехозяйственные расходы»,
<i>Кредит счета</i>	10 «Материалы».

Исправление допущенной ошибки осуществляется в обратной корреспонденции счетов:

<i>Дебет счета</i>	10 «Материалы»,
<i>Кредит счета</i>	26 «Общехозяйственные расходы».

После этого указывается правильная запись:

<i>Дебет счета</i>	25 «Общепроизводственные расходы»,
<i>Кредит счета</i>	10 «Материалы».

Нарушение экономической сущности в данном случае просматривается при отражении в учете второй записи: вместо ожидаемого оказания услуг указанным структурным подразделениям видно, что имеет место оприходование материально-производственных запасов. В действительности же поступления указанных запасов в организации осуществляются по другим каналам (от поставщиков, от ликвидации основных средств, через подотчетных лиц и т. п.).

В условиях автоматизированного учета методика выявления и исправления ошибок несколько иная.

Итоги аналитических учетных регистров, подготовленные средствами вычислительной техники, проверяют методом контрольных чисел. Его суть состоит в том, что вначале по массиву машинных носителей подсчитывают контрольные итоги по ряду определяющих основных показателей. После чего сверяют с выходными данными машинограмм.

Итоги в регистрах сводного синтетического и аналитического учета вначале подсчитывают по каждому синтетическому счету, а затем путем прямого подсчета сверяют с итоговыми показателями учетных регистров.

Новая машинограмма печатается в том случае, когда допущено большое количество ошибок, если их мало — исправление допускается корректурным способом при наличии оснований для его применения.

## 8.4. Формы бухгалтерского учета

*Форма бухгалтерского учета — определенная организация формирования информационной системы, обеспечивающая в строго установленной последовательности и взаимосвязи совмещение хронологической и систематической записей, синтетического и аналитического учета для целей текущего контроля за фактами хозяйственной жизни (экономических событий) и составления отчетности.*

Информационная система в организации зависит от соответствующей схемы документооборота, структурного состава ее подразделений и интенсивности потоков информации.

История развития бухгалтерского учета — это история поиска более совершенных форм оптимального обобщения информации для нужд управления.

В современном бухгалтерском учете применяются следующие

щие формы бухгалтерского учета: *мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная (диалоговая), упрощенная* для организаций малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей.

Мемориально-ордерная форма в настоящее время имеет ограниченное применение. Ее суть: каждый сводный первичный учетный документ (например, ведомость начисления заработной платы за отчетный месяц) сопровождается выпиской отдельной справки — мемориального ордера с указанием в нем корреспонденции счетов. Мемориальный ордер записывается в *контрольно-шахматный журнал*, заменяющий Главную книгу.

Применяется вариант, при котором вначале мемориальные ордера записываются в *регистрационный журнал*. Контрольное значение его состоит в сверке итогов в конце месяца с итогами оборотов по дебету и кредиту всех синтетических счетов, исчисленных в оборотной ведомости по синтетическим счетам. Данные регистрационного журнала в дальнейшем служат основанием для заполнения *Главной книги*. В ней для каждого счета по дебету и кредиту предусмотрены графы для заполнения итогов мемориальных ордеров в разрезе каждого корреспондирующего счета.

Общая форма Главной книги по одному из синтетических счетов приведена на схеме 8.2.

По данным Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам. Ее итоги используются при составлении баланса.

Аналитический учет осуществляется в карточках по данным первичных документов.

Разновидностью мемориально-ордерной формы учета является «Журнал-Главная». Здесь аналитический учет ведется в книгах. Изменена структура учетного регистра синтетического учета. В нем на отдельном развороте листа в хронологическом порядке по каждому мемориальному ордеру приведена общая сумма с разбивкой по дебету и кредиту корреспондирующих счетов. Данный регистр принято называть книгой главных счетов — «Журнал-Главная». Сходство с мемориально-ордерной формой

Главная книга  
Счет 50 «Касса»

Д е б е т					К р е д и т							
Дата	Номер мемориального ордера	Кредит счетов			Итого	Дата	Номер мемориального ордера	Дебет счетов			Итого	
		51	73	ит. д.				51	70	71		ит. д.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Сальдо на 01.01.04					2000							
15.01.04	1	100000	—		100000	15.01.04	2			1900		1900
17.01.04	3		900		900	17.01.04	4		89000			89000
						18.01.04	5	9500				9500
25.01.04	6	-3000			3000							
						26.01.04	7			3100		3100
	обороты за м-ц	103000	900		103900			9500	89000	5000		103500
Сальдо на 01.02.04					2400							

учета состоит в том, что первые три колонки книги (порядковый номер мемориальных ордеров, дата ордеров и сумма по мемориальным ордерам) полностью соответствуют строению регистрационного журнала. Следующие колонки книги предназначены для систематической записи по синтетическим счетам. На каждый счет отводится своя колонка, которая в свою очередь разбивается на две графы «дебет» и «кредит». Если разворот листа формы «Журнал-Главная» недостаточен для регистрации всех мемориальных ордеров, используются вкладные листы.

Форма учетного регистра «Журнал-Главная» представлена на схеме 8.3.

Схема 8.3

### Журнал-Главная

Порядковый номер мемориальных ордеров	Дата ордеров	№ операции	Документ и содержание операции	Сумма оборота	Счет 10 «Материалы»		Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»		И т. д.
					Д-т	К-т	Д-т	К-т	
Сальдо	01.01			15000	55000		78000	12000	
1	10.01	1	Ведомость поступления материалов	54000	5400			54000	
	и т. д.								

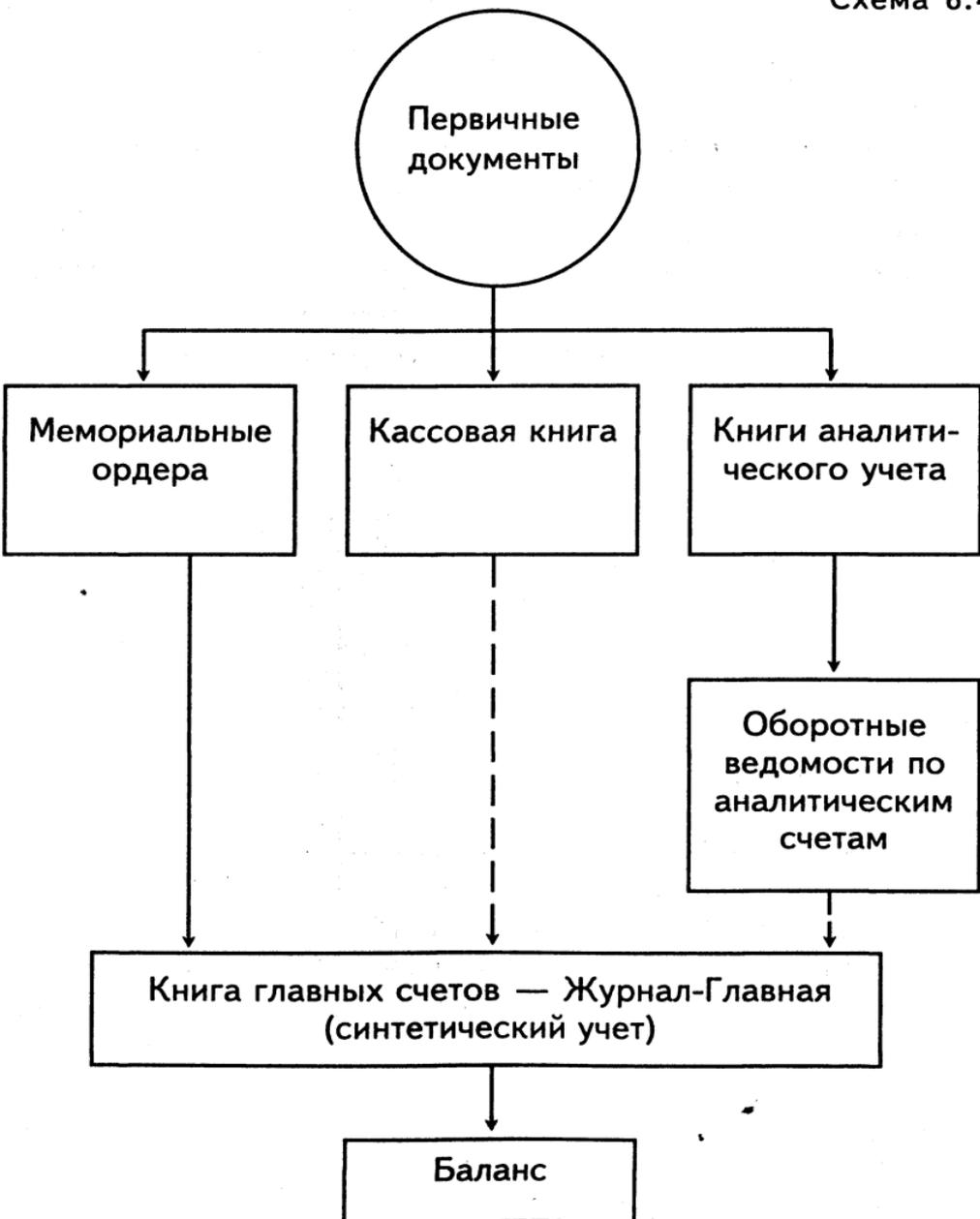
Содержание формы «Журнал-Главная» позволяет исключить составление оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Данная форма учета применяется на небольших предприятиях.

Форма бухгалтерского учета «Журнал-Главная» приведена на схеме 8.4.

Достоинства, присущие форме «Журнал-Главная» в виде простоты, наглядности учетных регистров, в определенной мере теряются в связи с ее недостатками. Основными из них являются:

- ◆ наличие мемориальных ордеров, выступающих как промежуточное звено между первичными документами и учетными регистрами;



Условные обозначения

- Текущие записи  
--> Сверка записей

- ◆ громоздкость аналитического учета;
- ◆ дублирование учетных записей в различных регистрах;
- ◆ трудности во внедрении машинного способа обработки учетных данных и как следствие постоянное отставание аналитического учета от синтетического.

Отмеченные недостатки в значительной мере устраняются при использовании журнально-ордерной формы учета, которая является продолжением журнальных форм учета.

*Отличительными признаками журнально-ордерной формы учета являются:*

1. Принцип накапливания учетных данных первичных документов и их систематизация путем составления накопительных и группировочных ведомостей. Соблюдение данного принципа позволяет отразить все подлежащие учету средства и все хозяйственные операции по использованию в финансово-хозяйственной деятельности организации средств за отчетный период. В связи с этим отпадает необходимость в составлении громоздких мемориальных ордеров.

Использование данного принципа позволяет осуществлять в рамках единого рабочего процесса одновременное отражение хронологических и систематических записей, аналитического и синтетического учета.

Если к этому добавить использование ранее применяемых в других формах бухгалтерского учета карточек аналитического учета (инвентарных карточек по учету основных средств, лицевых счетов, сортовых сальдовых ведомостей и т. п.), то нетрудно сделать вывод о том, что журнально-ордерная форма учета имеет бóльшие реальные потенциальные возможности в применении ее использования.

2. Основные учетные регистры — журналы-ордера, вспомогательные ведомости и специальные разработочные таблицы. Журналы-ордера ведутся по кредитовому признаку, т. е. экономическое событие регистрируется в данном учетном регистре по кредиту одного счета по вертикали с дебетом дру-

гого по горизонтали. Кредитовый признак раскрывает большие возможности в установлении *причины* экономических событий.

Тем самым становится возможным не только формировать текущую информацию в разрезе показателей, удовлетворяющих соответствующих пользователей, но и использовать эти показатели при заполнении соответствующих форм отчетности.

Кстати, этому способствует и другой отличительный признак строения журнала-ордера. По тем из них, где наряду с записями по кредиту отдельных счетов ведется и аналитический учет, предусмотрены два раздела: один — для регистрации хозяйственных операций по кредиту счетов, а другой — для отражения показателей непосредственно аналитического учета.

Дебетовые обороты счета, который кредитуется, отражаются в тех журналах-ордерах, где будут записаны данные, корреспондирующие с дебетом этого счета.

Во вспомогательных ведомостях записи осуществляются по дебетовому признаку одного счета в корреспонденции с кредитом другого счета. Тем самым раскрывается причинно-следственная связь конкретной хозяйственной операции. Поэтому записи как в журнале-ордере, так и в ведомости производятся по шахматному принципу, т. е. в один рабочий прием сумма операции записывается по дебету и кредиту корреспондирующих счетов.

Чаще всего применение таких ведомостей связано с трудностью получения необходимых аналитических показателей непосредственно в журналах-ордерах. В связи с этим группировка данных первичных документов осуществляется предварительно в таких ведомостях, откуда полученные итоги переносятся в соответствующие журналы-ордера. Например, подробная информация о процессе приобретения и использования товарно-материальных ценностей за отчетный период накапливается в ведомости 10 «Движение материальных ценностей». Полученные в ней итоги затем переносятся в соответствующие журналы-ордера (№ 6, 7, 10 и др.).

Исключением является регистрация записей по счетам де-

нежных средств — 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и 52 «Валютные счета», по которым одновременно с журналами-ордерами по кредиту этих счетов составляются ведомости по их дебету. Такая методология обусловлена целесообразностью отражения в одном месте кассовых и банковских операций — достаточно специфичных по своему содержанию, поскольку относятся к наиболее ликвидным оборотным активам предприятия, и потому требующих надлежащего контроля за их движением. Не зря в странах с развитой рыночной экономикой эта часть имущества фирмы рассматривается как рабочий капитал, т. е. по своей природе характеризующийся наибольшей степенью ликвидности.

В целях исключения дублирования записи в журналах-ордерах, в которых формируются кредитовые обороты в корреспонденции с дебетом счетов денежных средств, производятся, как правило, по данным соответствующих ведомостей итогами за отчетный период.

3. В журналах-ордерах заранее указывается корреспонденция счетов, а в некоторых из них и номенклатура статей аналитического учета.

Общая форма журнала-ордера № 1 по счету 50 «Касса» приведена на схеме 8.5.

Указанная выше особенность по ведению учета денежных средств тем не менее не отрицает общую методологию, характерную для журнально-ордерной формы счетоводства, а именно: хронологическая и систематическая запись хозяйственных операций ведется одновременно, как единый рабочий процесс. Тем самым отпадает необходимость в ведении Журнала хронологической регистрации хозяйственных оборотов. В то же время указание в журналах-ордерах типовой корреспонденции по кредиту счетов, а в ряде случаев и необходимого перечня показателей, требуемых для целей отчетности и анализа, позволяет обеспечить правильную группировку данных первичных документов.

4. Появляется новый учетный регистр — листок-расшифровка (разработочная таблица). Его назначение — расшифровывать

## Журнал-ордер № 1 по кредиту счета 50 «Касса» в дебет счетов

Дата (или за какие числа)	26 — Общие хозяйственные расходы	51 — Расчетные счета	57 — Переводы в пути	70 — Расчеты с персоналом по оплате труда	71 — Расчеты с подотчетными лицами	99 — Прибыли и убытки	Итого по кредиту
3.01.2004 г.	4000						4000
4.01.2004 г.				25000	1500		26500
7.01.2004 г.		3000					3000
8.01.2004 г.			5000		2100		7100
9.01.2004 г.	2500				4200	3400	10100
29.01.2004 г.					3400		3400
Итого	6500*	3000	5000	25000	11200	3400	54100

(группировать) по счетам и статьям аналитического учета суммы, относимые в дебет или кредит соответствующих счетов. Записи в листок-расшифровку осуществляются по дебетовому признаку на основании однородных документов итогами за день или несколько дней. На каждый дебетуемый счет открывается отдельный листок-расшифровка на месяц. Итоги его в конце месяца отражаются в соответствующих ведомостях или журналах-ордерах.

5. В одном журнале-ордере, как правило, объединяются несколько экономически взаимосвязанных синтетических счетов. Например, журнал-ордер № 3 ведется по кредиту трех счетов: 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути» и 81 «Собственные акции (доли)».
6. Строение отдельных журналов-ордеров по ряду счетов обеспечивает совмещение синтетического и аналитического учета при помощи линейной (позиционной) записи, что способствует составлению отчетности в более сжатые сроки.
7. Записи в учетных регистрах производятся по мере принятия к учету документов либо итогами за месяц. Такой дифференцированный подход в каждом отдельном случае обусловлен характером и содержанием произведенной хозяйственной операции. Так, аналитические данные в соответствующих журналах-ордерах записываются итогами за месяц. Получение этих итогов осуществляется путем подсчета сумм по однородным документам, предварительно сгруппированным по характеру требуемых аналитических данных.

Каждый регистр в конце месяца должен быть подписан исполнителем, на которого возложено его ведение, и главным бухгалтером.

8. Итоги учетных регистров по окончании месяца записывают в Главную книгу, о чем в них делается соответствующая отметка. Порядок записи в Главную книгу обратный составлению журналов-ордеров, т. е. Главная книга ведется по дебетовому признаку. Поэтому итог по дебету каждого счета, для которого предусмотрен отдельный развернутый лист, наби-

## Журнально-ордерная форма учета



Условные обозначения

→ Текущие записи

- - -&gt; Сверка записей

Как видим, входная информация с первичных учетных документов либо подвергается группировке в накопительных ведомостях, либо сразу записывается в соответствующие журналы-ордера. В первом случае такая процедура необходима, если в отчетном месяце было большое количество однородных хозяйственных операций. После необходимой группировки и подсчета итогов информация в таком виде переносится в журналы-ордера, где формируется вся информация по синтетическим счетам, а в некоторых из них, кроме того, и в аналитическом виде. В связи с этим карточки аналитического учета открываются в развитие только некоторых счетов, данные о которых не представлены в журналах-ордерах, поскольку нет возможности совместить в некоторых из них аналитический и синтетический учет. В конце отчетного периода эта информация служит основанием для заполнения оборотных ведомостей по счетам аналитического учета. Итоги их сверяются с результатами Главной книги. С данными Главной книги сверяются также цифры кассовой книги.

Информация, содержащаяся в Главной книге и других учетных регистрах, в дальнейшем используется для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

Перечень типовых учетных регистров журнально-ордерной формы учета имеет два блока.

Первый блок включает 16 журналов-ордеров, около 20 ведомостей и 15 разработочных таблиц. Он определяет состав единой журнально-ордерной формы учета и предназначен как для больших, так и небольших предприятий, в том числе малого бизнеса. Областью его применения являются предприятия и организации промышленности, строительства, науки, снабжения и сбыта.

Предприятия и организации вправе приспособлять применяемые регистры к своей сложившейся практике постановки бухгалтерского учета, одновременно соблюдая отраслевую специфику и не нарушая при этом общие методологические принципы учета.

Ниже приведен состав учетных регистров данного блока (табл. 8.7).

## Перечень типовых регистров единой журнально-ордерной формы

Регистр			Учетный период, на который открывается регистр	Вид деятельности, где применяется регистр				
№ п/п	Номер			Наименование и назначение	Промышленность	Строительство	Наука	Снабжение и сбыт
	журнала-ордера	ведомости	6					
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	1	—	По кредиту счета 50	Месяц	X	X	X	X
2	—	1	Ведомость к счету 50 (помещена на обороте журнала-ордера № 1)	->-	X	X	X	X
3	2	—	По кредиту счета 51	->-	X	X	X	X
4	—	2	Ведомость к счету 51 (помещена на обороте журнала-ордера № 2)	->-	X	X	X	X
5	3	—	По кредиту счетов 55, 57, 81	->-	X	X	X	X
6	4	—	По кредиту счетов 66, 67,	->-	X	X	X	X
7	6	—	По кредиту счета 60 (с вкладным листом на каждые 50—60 счетов-фактур)	->-	X	X	X	X
8	—	5	Ведомость аналитического учета расчетов с поставщиками в порядке плановых платежей (с вкладным листом для отдельных месяцев)	Квартал, полугодие, год	X	—	—	X
9	—	5-с	Ведомость учета расчетов с заказчиками (генподрядчиками), подрядчиками (субподрядчиками) за выполненные работы (с вкладным листом на каждые 50—60 счетов-фактур)	Месяц	—	X	X	X

1	2	3	4	5	6	7	8	9
10	—	6-с	Ведомость учета неотфактурованных поставок(с вкладным листом на каждые 50—60 счетов-фактур)	Полугодие	—	X	—	X
11	—	6а	Ведомость учета материалов в пути (с вкладным листом на каждые 50—60 счетов-фактур)	Год	—	X	—	—
12	7	—	По кредиту счета 71	Год	X	X	X	X
13	8	—	По кредиту счетов 19, 58, 63, 68, 73, 75, 76	→-	X	X	X	X
14	—	7	Ведомость учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами (с вкладным листом на каждые 20 дебиторов или кредиторов)	→-	X	X	X	X
15	—	8	Книга учета депонированной заработной платы	→-	X	X	X	X
16	—	9	Ведомость учета расчетов жильцами квартир и общежитий (для крупных предприятий)	→-	X	X	X	X
17	9	—	По кредиту счета 79	Месяц	X	X	X	X
18	10	—	По кредиту счетов 02, 05, 10, 15, 16, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 69, 70, 94, 97	→-	X	—	—	—
19	10/1	—	По кредиту счетов 02, 05, 10, 15, 16, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 69, 70, 94, 97	→-	X	—	—	—
20	10а	—	По кредиту счетов 02, 05, 10, 15, 16, 20, 25, 28, 29, 69, 70, 94, 97	→-	X	—	—	—

1	2	3	4	5	6	7	8	9
21	—	10	Ведомость учета материалов на складах (для предприятий, имеющих более 5 складов)	Месяц	X	—	—	—
22	—	10а	Ведомость учета материалов на складах (для предприятий, имеющих не более 5 складов)	->-	X	—	—	—
23	—	11	Ведомость учета материалов в цехах	->-	X	—	—	—
24	—	12	Ведомость учета затрат цехов (предназначена только к журналу-ордеру № 10 с вкладным листом для каждого цеха)	->-	X	—	—	—
25	—	13	Ведомость учета затрат обслуживающих производств и хозяйств	->-	X	—	—	X
26	—	13а	Ведомость учета затрат производств и хозяйств (для небольших предприятий)	->-	X	X	—	X
27	—	14	Ведомость учета потерь в производстве	->-	X	—	—	—
28	—	15	Ведомость учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов	->-	X	—	—	—
29	10-с	—	По кредиту счетов 02, 05, 07, 08, 10, 20, 23, 25, 26, 28, 29, 46, 69, 70, 94, 97	->-	—	X	—	—
30	—	10-с	Ведомость учета движения материалов в денежном выражении (с вкладным листом на каждые 20 материально ответственных лиц)	Месяц	—	X	X	—

1	2	3	4	5	6	7	8	9
31	—	15-с	Ведомость аналитического учета временных зданий, сооружений и приспособлений (с вкладным листом на каждые 50 названий зданий, сооружений и приспособлений)	Год	—	X	X	—
32	10-и	—	По кредиту счетов 02, 05, 08, 10, 23, 26, 28, 29, 69, 70, 94, 97	Месяц	—	—	X	—
33	10-сн	—	10, 20, 23, 26, 28, 29, 69, 70, 94, 97	->-	—	—	—	X
34	11	—	По кредиту счетов 40, 41, 43, 44, 45, 62, 90	->-	X	X	X	X
35	—	16а	Ведомость учета реализации продукции (работ, услуг) (используется при определении выручки по оплате с вкладным листом на каждые 50—60 счетов-фактур)	->-	X	X	X	X
36	—	16 (отгрузка)	Ведомость учета реализации продукции (работ, услуг) (используется при определении выручки по отгрузке, с вкладным листом на каждые 50—60 счетов-фактур)	Месяц	X	X	X	X
37	12	—	По кредиту счетов 14, 59, 63, 80, 82, 83, 84, 86, 96	->-	X	X	X	X
38	13	—	По кредиту счетов 01, 03, 04, 91	->-	X	X	X	X
39	—	17	Ведомость учета нематериальных активов и износа (с вкладным листом на каждые 50 объектов)	Год	X	X	X	X
40	15	—	По кредиту счетов 98, 99	Месяц	X	X	X	X

1	2	3	4	5	6	7	8	9
41	16	—	По кредиту счетов 07, 08, 11	->-	X	X	X	X
42	—	18	Ведомость учета затрат по капитальным вложениям (с вкладным листом на каждые 50 объектов)	Квартал, полугодие, год	X	X	X	X
43	—	18-1	Ведомость учета затрат по законченным капитальным вложениям (с вкладным листом на каждые 50 объектов)	Год	X	X	X	X

Кроме учетных регистров, рекомендуются следующие формы разработочных таблиц (табл. 8.8 и 8.9).

Таблица 8.8

Регистр			Учетный период, на который открывается таблица	Вид деятельности, где применяется			
№ п/п	№ формы	Наименование и назначение разработочных таблиц		Промышленность	Строительство	Наука	Снабжение и сбыт
1	2	3	4	5	6	7	8
1	РТ-1	Распределение заработной платы и расхода материалов (для предприятий с децентрализованным учетом)	Месяц	X	—	—	—
2	РТ-2	Распределение заработной платы	Месяц	—	X	X	—
3	РТ-3	Сводка данных по расчетам с рабочими и служащими	Месяц	X	—	—	—
4	РТ-4	Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников	Месяц	X	—	—	—

1	2	3	4	5	6	7	8
5	РТ-5	Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников и сводка данных по расчетам с рабочими и служащими (взамен таблиц РТ-3 и РТ-4)	Месяц	X	X	—	—
6	РТ-5	Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы (с вкладным листом)	Месяц	—	X	X	—
7	РТ-6	Расчет износа (амортизации) основных средств	Месяц	—	—	—	—
8	РТ-7	Расчет износа нематериальных активов	Месяц	—	X	X	—
9	РТ-9	Распределение услуг вспомогательных (обслуживающих) производств и хозяйств	Месяц	X	—	—	—
10	РТ-1	Реестр невыданной заработной платы	На месяц 8—10 экз.	X	X	—	X
11	РТ-1	Карточка аналитического учета расчетов с дебиторами и кредиторами	По числу лицевых счетов де- биторов и кредиторов	X	X	X	X
12	РТ-1	Листок-расшифровка	На месяц 25—30 экз.	X	X	X	X
13	РТ-1	Листок-расшифровка	На месяц 10—15 экз.	X	X	X	X
14	РТ-1	Бухгалтерская справка	На месяц 25 экз.	X	X	X	X
15	РТ-1	Справка для архива	На месяц 25—50 экз.	X	X	X	X

Второй блок учетных регистров рекомендован к применению на небольших предприятиях и организациях.

Он включает следующие 8 журналов-ордеров и 6 ведомостей.

Таблица 8.9

Регистр (номер)		Наименование и назначение регистра
Журнал-ордер	Ведомость	
01	—	По счетам 50, 51 (51, 52, 55, 57), 81
02	—	По счетам 66, 67
03	—	По счетам 60, 71, 76, 58, 68, 73, 75, 76, 77, 79
—	1	Ведомость аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками (счет 60)
—	02	Ведомость аналитического учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами
—	03	Ведомость учета расчетов в порядке зачета взаимных требований
04	—	По счетам 01 (01, 03), 04, 91
05	—	По счетам 02, 05, 10 (10, 11), 20 (20, 21, 23), 26 (25, 26), 28, 29, 70, 94, 97 (для промышленных предприятий)
05-С	—	По счетам 02, 05, 10 (07, 10), 20 (20, 23), 25, 26, 29, 46, 69, 70, 94, 97 (для строительных организаций)
—	04	Ведомость аналитического учета затрат непромышленных производств и хозяйств
—	05	Ведомость учета движения материальных ценностей
06	—	По счетам 41, 42, 43, 44, 45 (45, 62), 90, 91
07	—	По счетам 83, 84, 98, 99 (80, 82, 84, 86, 96)
08	—	По счетам 07, 08, 09, 11
—	06	Ведомость аналитического учета затрат по законченным капитальным вложениям
—	—	Разработочная таблица № 2 «Распределение заработной платы в строительных организациях»
—	—	Главная книга (отдельными листами)

Эти предприятия и организации вправе группировать счета по отражению отдельных хозяйственных операций следующим образом (табл. 8.10).

Таблица 8.10

Номер счета, на котором группируются операции	Наименование счета	Номер счета, операции которого группируются
01	Основные средства	01, 03
10	Материалы	07, 10, 11
20	Основное производство	20, 21, 23
26	Общехозяйственные расходы	25, 26
45	Товары отгруженные	45, 62
51	Расчетный счет	51, 52, 55, 57
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	58, 68, 73, 75, 76
79	Внутрихозяйственные расчеты	79
84	Нераспределенная прибыль	80, 82, 84, 86
91	Прочие доходы и расходы	91
96	Резервы предстоящих расходов и платежей	63, 89

Для организаций малого бизнеса, имеющих простой технологический процесс производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более 100 в месяц), Министерство финансов РФ разработало упрощенную форму бухгалтерского учета\*.

Организация бухгалтерского учета по упрощенной форме построена на основе рабочего плана счетов, разрабатываемого

\* Для целей налогового учета разработана упрощенная система налогообложения. В соответствии с ней (глава 26.2 НК РФ) организация учет доходов и расходов ведет в отдельной книге. Форма ее утверждена МНС РФ.

каждым малым предприятием исходя из типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (приказ МФ РФ от 21.12.98 г. № 64н).

Упрощенная форма учета может вестись по:

- ◆ *простой форме бухгалтерского учета (без использования учетных регистров имущества малого предприятия);*
- ◆ *по форме с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.*

Простой вариант упрощенной формы бухгалтерского учета без использования учетных регистров (схема 8.7) применяется в том случае, когда на малом предприятии совершается незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более 30 в месяц) и содержанием хозяйственного процесса не является сфера материального производства, т. е. не имеет место выпуск продукции и выполнение отдельных видов работ; оно может вести учет всех хозяйственных операций только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности по форме (табл. 8.11).

Помимо Книги для учета расчетов с персоналом по оплате труда и налогу с бюджетом на доходы физических лиц малое предприятие должно также вести ведомость учета заработной платы (ф. № В-8).

По своему строению Книга (журнал) учета фактов хозяйственной деятельности является регистром аналитического и синтетического учета. В ней отражается наличие имущества и источников его формирования на определенную дату, что позволяет подготовить бухгалтерскую отчетность. Она является комбинированным учетным регистром, так как содержит весь перечень бухгалтерских счетов, применяемых малым предприятием, и необходимую аналитичность.

В Книге возможно использовать вкладные листы, если она открывается помесечно. Если она открывается на год, то Книга должна быть прошнурована и пронумерована с указанием на по-

следней странице количества страниц цифрами и прописью за подписью руководителя и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета на предприятии (главного бухгалтера). Данная информация должна быть подтверждена оттиском печати малого предприятия.

Упрощенная форма бухгалтерского учета (схема 8.8) с использованием учетных регистров имеет место на малом предприятии, если оно занимается производством продукции или выполнением работ.

Перечень учетных регистров состоит из 8 наименований:

1. Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений — форма № В-1.
2. Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям, — форма № В-2.
3. Ведомость учета затрат на производство — форма № В-3.
4. Ведомость учета денежных средств и фондов — форма № В-4.
5. Ведомость учета расчетов и прочих операций — форма № В-5.
6. Ведомость учета реализации — форма № В-6 (оплата).
7. Ведомость учета расчетов и прочих операций — форма № В-6 (отгрузка).
8. Ведомость учета расчетов с поставщиками — форма № В-7.
9. Ведомость учета оплаты труда — форма № В-8.
10. Ведомость (шахматная) — форма № В-9.

Каждая из перечисленных ведомостей, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых счетов бухгалтерского учета.

В отличие от журнала-ордера, в котором, как известно, хозяйственная операция записывается один раз в виде шахматной записи, в условиях применения упрощенной формы запись по любой хозяйственной операции оформляется в два приема: в одной ведомости — запись по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в графе «корреспондирующий счет»), а в другой — по кредиту корреспондирующего счета с указанием одновременно номера дебетуемого счета.

## Простая форма учета

Схема 8.7

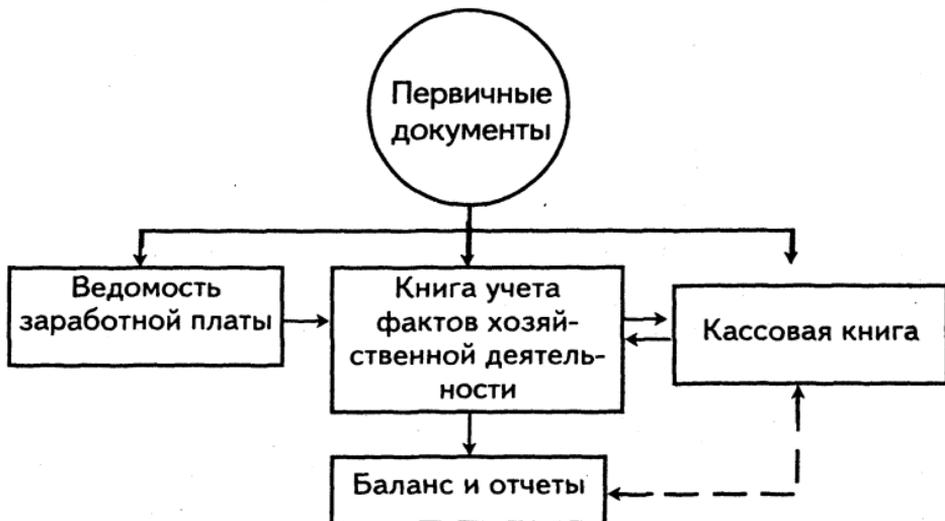


Схема 8.8

## Упрощенная форма учета



### Условные обозначения

- Текущие записи
- .-> Сверка записей



**Ведомость  
учета расчетов с поставщиками за январь 2003 г.**

№ п/п	№ документа. Дата	Поставщик, место покупки	Сальдо н/н месяца (задолженность)		С кредита сч. 60 в дебет счетов (причитается по счету)					Дебет сч. 60 (оплачено)			Сальдо (задолжен- ность)	
			Предпри- ятию	Постав- щику	10	19			Ито- го	Дата	Корреспонди- рующий счет	Сумма	Предпри- ятию	Постав- щику
1		ООО «Заря»		11300										
2		ЗАО «Искра»	14300											
1	14 от 10.01.03	ООО «Заря» г. Липецк			6000	1200			7200					
2		ООО «Заря» г. Липецк								7 от 20.12.01	51	18500	—	—
		Оборот за декабрь			6000	1200			7200			18500		
1		ЗАО «Искра»											14300	

На с. 432 приведена форма ведомости (В-7) для учета расчетов с поставщиками по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Итоги ведомостей служат основанием для заполнения шахматной ведомости (ф. № В-9), в которой отражаются записи по дебету и кредиту каждого счета, представленного в соответствующей ведомости. Содержание шахматной ведомости включает по горизонтали номера ведомостей в порядке их возрастания, а по вертикали — в порядке возрастания коды (цифры) и наименования синтетических счетов. Запись производится путем переноса кредитовых оборотов по соответствующим счетам из ведомостей по графе «корреспондирующий счет» с разноской этих оборотов в дебет соответствующих счетов.

Данная ведомость является ежемесячным регистром синтетического учета и имеет контрольное значение. Она служит не только для целей обобщения информации за текущий месяц, но и для взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета. В частности, это устанавливается в процессе разnosки, результатом которой подсчитанная сумма дебетового оборота по каждому счету должна быть равна сумме оборота по дебету, отраженному по данному счету в соответствующей ведомости.

Выявленные итоги по дебету каждого счета суммируются. Полученный результат должен совпадать с общей суммой оборотов по кредиту счетов.

Дебетовые и кредитовые обороты по каждому синтетическому счету переносятся в оборотную ведомость, где исчисляется остаток по каждому счету на начало следующего отчетного периода.

По законодательству действие упрощенной системы учета, равно как налогообложения и отчетности, распространяется на индивидуальных предпринимателей и организации с предельной численностью работающих (включая работающих по договорам подряда и иным договорам гражданско-правового характера) до 15 чел. независимо от вида осуществляемой деятельности, при условии, если в течение года, предшествующего кварталу, в котором ими подано заявление о применении

данной системы, совокупный размер валовой выручки не составил более 100 000-кратного минимального размера оплаты труда, установленного законодательством РФ на первый день квартала, в котором произошла подача заявления физического или юридического лица.

Основным документом, удостоверяющим право применения субъектами малого предпринимательства упрощенной системы учета, налогообложения и отчетности, является патент. Он выдается по каждому виду деятельности сроком на один календарный год налоговыми органами по месту постановки на налоговый учет организации или индивидуального предпринимателя.

С 1 июля 2001 г. введен в действие Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей. Данный Порядок не распространяется на предпринимателей, перешедших на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, а также на тех предпринимателей, кто уплачивает единый налог на вмененный доход.

Форма учета доходов и расходов в соответствии с новым Порядком предусмотрена в специальной Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя. Записи в данный учетный регистр осуществляются по кассовому методу, т. е. после фактического совершения расхода по конкретной хозяйственной операции или получения дохода.

Данная Книга учета раскрывает имущественное состояние индивидуального предпринимателя, результаты его предпринимательской деятельности за налоговый период и состоит из шести разделов:

Раздел I. Учет доходов и расходов.

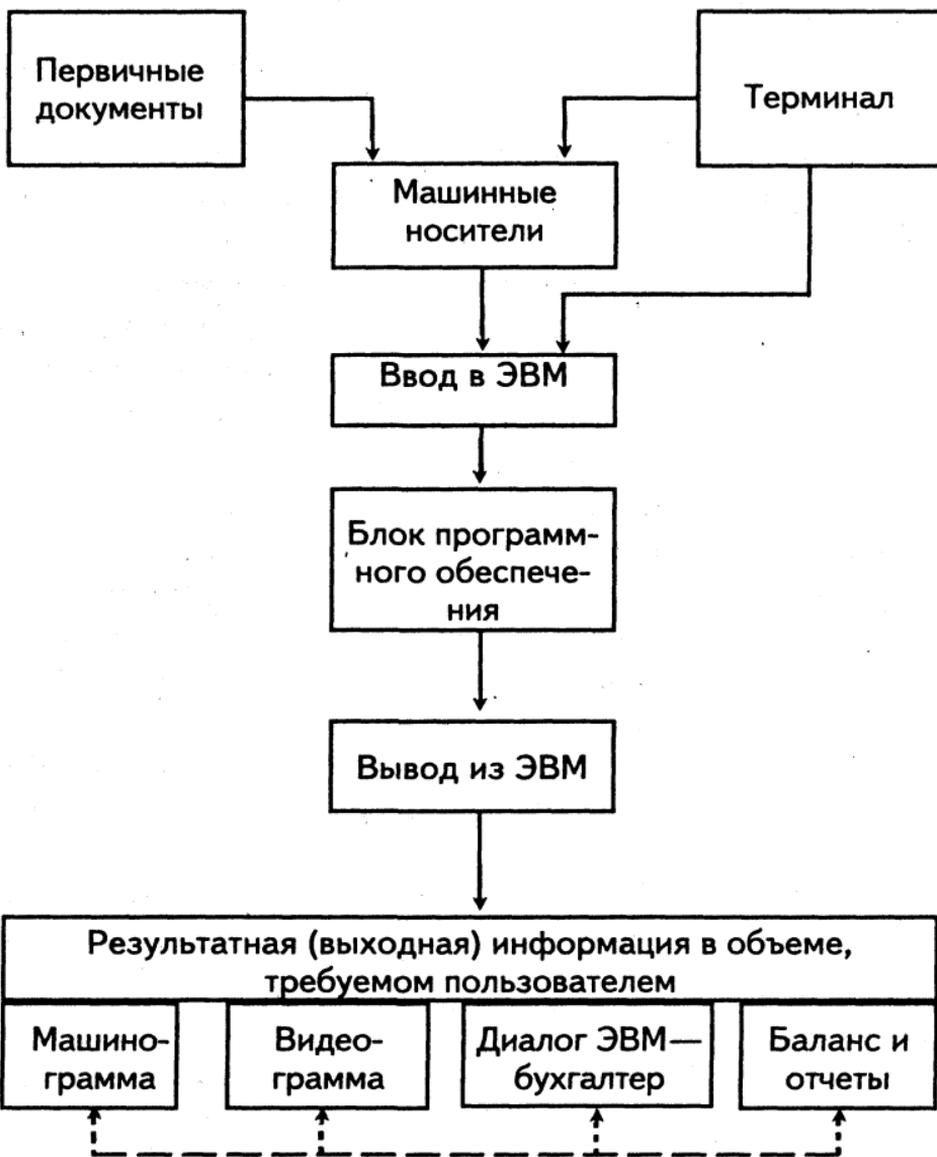
Раздел II. Расчет амортизационных отчислений на восстановление основных средств за налоговый период.

Раздел III. Расчет амортизации малоценных и быстроизнашивающихся предметов за налоговый период\*.

---

\* С вводом в действие с 01.01.2002 г. нового Плана счетов бухгалтерского учета данный раздел потерял свое значение.

Автоматизированная форма учета



Условные обозначения:

- Текущие записи
- > Сверка записей

Раздел IV. Расчет амортизации нематериальных активов за налоговый период.

Раздел V. Расчет начисленных и выплаченных доходов с сумм оплаты труда физических лиц.

Раздел VI. Определение налогооблагаемой базы за налоговый период.

Книга ведется позиционным способом на основе первичных документов отдельно по каждому виду предпринимательской деятельности.

В том случае, когда индивидуальные предприниматели осуществляют деятельность в образовательной, культурной, спортивной сферах и в сфере здравоохранения, они обязаны внести в Книгу учета дополнительные реквизиты:

- фамилию, имя, отчество;
- адрес местожительства;
- паспортные данные;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) (при его наличии) физических лиц, которым оказываются соответствующие услуги.

Применение персональных электронно-вычислительных машин (ЭВМ) позволило автоматизировать рабочее место бухгалтера и поднять на новый уровень процесс измерения и регистрации хозяйственных операций. Результатом этого явилось создание принципиально новой формы бухгалтерского учета, которая получила название «автоматизированной» (схема 8.9). Более правильным представляется назвать ее диалоговой, поскольку ПЭВМ на современном уровне их применения из вспомогательного средства становятся определяющим фактором организации учетного процесса. Бухгалтер работает на машине в диалоговом режиме, имея обратную связь в процессе обработки информации и получения соответствующих выходных документов.

Единство информационной базы и полный автоматизированный технологический процесс обеспечивается за счет одно-

кратного ввода информации. Интеграция обработки данных первичного учета и адаптируемость программного обеспечения к задачам пользователей достигается применением различных программ для ПЭВМ.

Современный уровень ПЭВМ обеспечивает не только универсальный характер их применения исходя из общих методологических подходов организации бухгалтерского учета, но и использование программ, настроенных на конкретное предприятие с учетом предложений заказчика.

Учет может осуществляться путем заполнения журнала хозяйственных операций. Однако формирование корреспонденции счетов может отражаться в данном журнале и после заполнения первичных документов. Пользователь может получать печатные копии заполняемых им первичных документов. Реализован быстрый ввод проводок методом «типовых операций», в основу которого положена типовая корреспонденция проводок. Изменение или добавление типовых операций производится самим пользователем с помощью встроенного текстового редактора. Большой объем памяти ПЭВМ позволяет работать с субсчетами всех уровней, что дает возможность без особой сложности выполнять накопительные операции (начисление амортизации, расчет заработной платы и т. п.).

Оборотная и шахматная ведомости, журналы-ордера и ведомости к ним, а также баланс и другие выходные формы могут быть сформированы за любой период и в короткое время. Для некоторых отчетов возможна детализация вплоть до одной операции.

Быстрота и удовлетворение различных пользователей в соответствующей информации на основе единого ее массива — отличительная черта автоматизированной формы бухгалтерского учета. Первичная учетная информация фиксируется на машинных носителях. Эта процедура по операциям, имеющим экономическую однородность, производится по заранее определенной структуре записи с последующим вводом в ПЭВМ. В качестве

машинных носителей информации используются магнитные ленты, магнитные диски, дискеты.

Учетными регистрами являются выходные формы, которые содержат всю необходимую информацию по аналитическим и синтетическим счетам.

Бухгалтерские записи, отражающие результаты ранее произведенных расчетов и группировок, формируются в ПЭВМ автоматически. Обработка массива бухгалтерских записей одновременно по дебету и кредиту синтетических счетов, а также соответствующих объектов аналитического учета позволяет вести обработку указанного массива в пределах каждого основного счета. В то же время, привлекая входящий остаток по данному счету, становится возможным группировать его данные в последовательности, необходимой для составления регистров аналитического учета.

Новые способы обработки информации в результате применения ПЭВМ не вносят коренных изменений в методологию бухгалтерского учета. Изменяется лишь технология обработки информации. Элементы метода бухгалтерского учета, оставаясь неизменными по своей сущности, лишь видоизменяют свою форму, сообразуясь с условиями автоматизированной обработки учетной информации. В частности, устойчиво формируется тенденция сокращения первичных документов, а также перечня содержащихся в них реквизитов за счет того, что в базе данных наряду с переменными данными представлен массив нормативно-справочной информации. Его содержание включает необходимые нормативные документы по организации бухгалтерского учета, схемы уплаты налогов и налоговых платежей, календарь бухгалтера, нормы естественной убыли товаров и т. п. Возможности ПЭВМ позволяют создавать тематические многоуровневые рубрикаторы, с помощью которых можно просматривать тематические подборки документов. Не представляет труда найти конкретный документ, если о нем есть хотя бы приблизительная информация, используя в этих целях режим поисков по реквизитам. Полнотекстовый запрос к базе данных задается на естественном языке либо с использованием выражений формальной логики.

Полностью автоматизирована процедура составления корреспонденции бухгалтерских счетов. Обработка информации осуществляется в реальном масштабе времени, причем информация, представленная на отдельном синтетическом счете, может быть расчленена на столько аналитических позиций, на сколько могут быть очерчены границы применения соответствующего измерителя. Единая база данных, основу которой составляет учетная информация, позволяет реализовать задачи, многие из которых находятся за пределами бухгалтерского учета.

Новый этап в автоматизации бухгалтерского учета связан с появлением новой версии программы «1С: Бухгалтерия 7.7». С ее помощью стал возможным многомерный и многоуровневый аналитический учет, обеспечивший более тесное взаимодействие функциональных и инструментальных подходов при разработке этой версии, интеграцию функций ведения внутреннего (управленческого) и финансового учета, встраиваемость учетной компоненты в комплексные системы управления предприятием, базирующиеся на основе программных продуктов платформы V7. Решена задача одновременной работы с несколькими планами счетов, что в переходный период реформирования бухгалтерского учета приобретает особую актуальность. Определенный набор учетных функций, заложенный в алгоритмы программы, позволяет реализовать основные учетные процедуры, очерченные рамками теории бухгалтерского учета, а именно: ведение счетов, двойная запись, принцип сбалансированности и т. п.

Прикладная часть программы содержит традиционный набор инструментов, характерный для любой бухгалтерской программы, — план счетов, экранные формы первичных документов, журналы, отчеты и пр. Однако этот набор включает средства, позволяющие изменить конфигурацию программы для нужд конкретной организации независимо от объема ее деятельности. Это касается не только настройки плана счетов, определения структуры счетов и субсчетов, но и количества уровней и размерности аналитического учета. Эта особенность приводит к мысли, что в условиях автоматизированной обработки данных более пра-

вильным является понятие «*информационная система бухгалтерского учета*», а не «форма бухгалтерского учета», если рассматривать ее характеристику с позиций, определяющих любую функциональную подсистему управления предприятием. При таком подходе формирование информационной системы бухгалтерского учета на базе ПЭВМ можно осуществить в том же разрезе, что и для других функциональных подсистем управления предприятием. Иными словами, речь идет о том, что в условиях применения ПЭВМ следует абстрагироваться от специфических черт отдельных функциональных подсистем управления предприятием, положив в основу следующие принципы:

- ◆ методологическое обеспечение;
- ◆ организационное обеспечение;
- ◆ информационное обеспечение;
- ◆ программное обеспечение;
- ◆ техническое обеспечение.

Основополагающие принципы автоматизированной формы бухгалтерского учета это:

1. ПЭВМ из вспомогательного средства становится определяющим фактором организации труда бухгалтера.
2. Однократный ввод и многократное использование учетных данных.
3. Хранение и обработка массива информации с последующим выведением ее на машинограммы с помощью алфавитно-цифрового печатающего устройства (АЦПУ) или на видеотерминал вплоть до получения результатов и заполнения соответствующих форм отчетности.
4. Возможность организации бездокументного сбора первичных учетных данных и передачи их в ПЭВМ по дистанционным каналам с последующим автоматическим составлением бухгалтерской записи путем использования зависимости между корреспондирующими счетами. Автоматичес-

кое печатание регистров синтетического и аналитического учета.

5. Автоматическое получение информации об отклонениях от установленных процедур (норм, нормативов, заданий и т. п.).
6. Получение информации по запросу на любую дату.
7. Автоматическое формирование всех учетных регистров и форм отчетности на основе данных, отраженных в системе счетов.
8. Создание объективных условий, исключающих дублирование показателей учета, путем формирования единого подхода к оценке значимости информационной системы на всех уровнях принятия управленческих решений, прогнозирования, обобщения, оперативного, предварительного и последующего контроля, а также осуществления экономического анализа.

Дальнейшее развитие автоматизированной формы учета будет связано с дальнейшим углублением аналитичности учета и как следствие деления его на управленческий и финансовый. Эта проблема будет решаться за счет увеличения объема памяти ПЭВМ, быстроты обработки информации, повышения квалификации бухгалтеров.

### **Вопросы для самопроверки**

1. *Каково назначение учетных регистров в учете?*
2. *Дайте классификацию учетных регистров.*
3. *Назовите критерии отбора учетных регистров для предприятия.*
4. *Какие виды записей применяются в текущем учете?*
5. *Чем обусловлено наличие ошибок в учете и каковы способы их исправления?*
6. *Что такое форма бухгалтерского учета?*
7. *В чем состоят основополагающие принципы мемориально-ордерной формы учета?*

8. Каково содержание формы учета «Журнал-Главная»?
9. Раскройте содержание журнально-ордерной формы учета.
10. Каково содержание упрощенной формы бухгалтерского учета?
11. В чем сущность автоматизированной формы учета?

### Тесты к главе 8

Определите правильные ответы на поставленные вопросы.

**Вопрос 1.** Что такое учетные регистры в учете?

**Ответы:**

1. Свободные листы установленной формы с целью регистрации и последующей группировки данных о наличии имущества, обязательств и хозяйственных операций с ними, подтвержденных необходимыми документами .....
2. Специальные формы, используемые бухгалтером для регистрации и группировки соответствующей информации, зарегистрированной в первичных документах .....
3. Книги, карточки, свободные листы (ведомости), предназначенные для регистрации и обобщения фактов хозяйственной жизни организации .....
4. Книги и карточки в утвержденной, в установленном порядке форме, для обобщения необходимых первичных данных о хозяйственных организациях за отчетный период .....

**Вопрос 2.** В чем назначение учетных регистров в бухгалтерском учете?

**Ответы:**

1. Для отражения информации, накопленной на счетах бухгалтерского учета .....
2. Для систематизации и накопления информации, представленной в первичных учетных документах с последующим отражением на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности .....
3. С целью упрощения ведения бухгалтерского учета .....
4. Для составления бухгалтерской отчетности. ....

**Вопрос 3.** По каким признакам осуществляется классификация учетных регистров?

**Ответы:**

1. По внешнему виду и объему содержания (накопительные и первичные) .....

2. По объему содержания (синтетического и аналитического учета, характеру регистрации, порядку записи) .....
3. По внешнему виду, строению, объему информации, характеру регистрации (порядку записи) .....
4. Последовательности записи, внешнему виду, объему информации, систематизации и порядку записи, степени детализации. .

**Вопрос 4.** На какие группы можно подразделить учетные регистры (журналы-ордера) исходя из их строения и характера учитываемых объектов при применении журнально-ордерной формы учета?

**Ответы:**

1. Для учета расчетов .....
2. Для учета расчетов и затрат на производство .....
3. Для учета денежных средств, расчетов и затрат на производство .....
4. Для учета денежных средств, расчетов, затрат на производство и финансовых результатов. ....

**Вопрос 5.** Исходя из характера регистрации учетных регистров журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов является:

**Ответы:**

1. Регистром хронологической записи .....
2. Регистром систематической записи .....
3. Комбинированным регистром .....
4. Первичным учетным документом по движению кассовой наличности. ....

**Вопрос 6.** Какие записи могут иметь место в бухгалтерском учете?

**Ответы:**

1. Униграфические, диаграфические .....
2. Диаграфические, систематические, сторнировочные .....
3. Хронологические, систематические, комбинированные (смешанные) .....
4. Униграфические, хронологические, диаграфические, систематические, сторнировочные, комбинированные. ....

**Вопрос 7.** Назовите способы исправления выявленных ошибок в учете.

**Ответы:**

1. Корректирующий .....

2. Сторнировочный .....
3. Корректирующий, сторнировочный, дополнительных бухгалтерских проводок, обратных бухгалтерских проводок .....
4. Дополнительных бухгалтерских проводок .....

**Вопрос 8.** Допускаются ли исправления в кассовых и банковских документах?

**Ответы:**

1. Да, исходя из соблюдения одного из основных базовых принципов бухгалтерского учета — осмотрительности экономического субъекта .....
2. Нет .....
3. Допускается, исходя из принципа существенности обнаруженной ошибки .....
4. Допускается, если ошибка обнаружена до составления отчетности. ....

**Вопрос 9.** Укажите формы бухгалтерского учета.

**Ответы:**

1. Мемориально-ордерная, «Журнал-главная», журнально-ордерная, автоматизированная, упрощенная, для индивидуальных предпринимателей .....
2. Автоматизированная, упрощенная, для индивидуальных предпринимателей, журнально-ордерная .....
3. Журнально-ордерная, автоматизированная, упрощенная, для индивидуальных предпринимателей .....
4. Автоматизированная, «Журнал-главная», журнально-ордерная .....

**Вопрос 10.** С какой целью применяются разработочные таблицы в условиях журнально-ордерной формы учета?

**Ответы:**

1. В целях осуществления различных вспомогательных расчетов .....
2. В условиях трудоемкости на отдельных участках бухгалтерского учета их применение исключает использование различных ведомостей и снижает затраты труда на ведение учета отдельных объектов .....
3. Исходя из отраслевой специфики учета применение разработочных таблиц исключает необходимость применения отдельных журналов-ордеров .....

4. В условиях журнально-ордерной формы учета разработочные таблицы не применяются. ....

**Вопрос 11.** В условиях применения журнально-ордерной формы учета хозяйственная операция регистрируется...

**Ответы:**

1. В двух журналах-ордерах одновременно: по дебету счета в одном журнале-ордере и кредиту корреспондирующего счета — в другом журнале-ордере .....
2. Путем хронологической и систематической записи одновременно в виде единого рабочего процесса, как правило, в двух учетных регистрах: журнале-ордере и вспомогательной ведомости .....
3. В журнале хронологической регистрации хозяйственных оборотов .....
4. В соответствующих накопительных ведомостях по дебету одного счета и кредиту другого счета. ....

**Вопрос 12.** По какому признаку осуществляется регистрация хозяйственных операций при журнально-ордерной форме учета?

**Ответы:**

1. По дебетуемому (в корреспонденции с кредитуемыми счетами) .....
2. По кредитуемому (в корреспонденции с дебетуемыми счетами) .....
3. По дебетуемому и кредитуемому одновременно .....
4. Это определяется учетной политикой организации. ....

**Вопрос 13.** Сколько журналов-ордеров применяется в условиях журнально-ордерной формы бухгалтерского учета?

**Ответы:**

1. 6 .....
2. 9 .....
3. 12 .....
4. 16. (а при наличии валютных счетов — 17) .....

**Вопрос 14.** В какой форме может применяться упрощенная форма бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства?

**Ответы:**

1. По простой форме (без использования учетных регистров) или с их использованием .....

2. Только по простой форме без использования учетных регистров .....
3. По простой форме с использованием учетных регистров .....
4. В условиях автоматизированного учета выбор варианта упрощенной формы бухгалтерского учета не имеет значения. ....

**Вопрос 15.** В пределах какого количества хозяйственных операций в месяц может применяться упрощенная форма бухгалтерского учета?

*Ответы:*

1. До 25 .....
2. Не свыше 30 .....
3. Не более 50 .....
4. До 100. ....

**Вопрос 16.** Сколько составляется ведомостей в условиях применения упрощенной формы учета?

*Ответы:*

1. 5 .....
2. 9 .....
3. 10 .....
4. 15. ....

**Вопрос 17.** В каком журнале-ордере ведется текущий учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»?

*Ответы:*

1. В журнале-ордере № 5 .....
2. В журнале-ордере № 6 .....
3. В журнале-ордере № 7 .....
4. В журнале-ордере № 8 .....

**Вопрос 18.** В целях исключения повторной регистрации в учетном регистре документов, подтверждающих факт хозяйственной жизни, как должен поступить бухгалтер?

*Ответы:*

1. На документе сделать соответствующую отметку .....
2. Не делать никаких дополнительных отметок, так как на любом бухгалтерском документе указана дата его составления ..
3. Сделать соответствующую отметку только на документе внутреннего пользования, поскольку может иметь место по-

вторное его составление по одному и тому же факту хозяйственной жизни в силу усталости или небрежности бухгалтера .....

4. Сделать соответствующую отметку только на входящих документах, позволяющих усилить контроль за исполнением конкретных обязательств данной организации .....

**Вопрос 19.** Какие типы записей различают в учете исходя из природы формирования имущества и обязательств по отношению к их собственнику?

*Ответы:*

1. Смешанные (комбинированные), сочетающие в себе признаки хронологических и систематических записей .....
2. Диаграфические .....
3. Униграфические и диаграфические .....
4. Униграфические и диаграфические, а также смешанные (комбинированные), сочетающие в себе признаки хронологических и систематических записей .....

**Вопрос 20.** К какому типу записей в процессе регистрации хозяйственных операций относятся операции, содержание которых предусматривает запись в одной и той же сумме одновременно по дебету одного счета и кредиту другого счета?

*Ответы:*

1. Униграфические .....
2. Униграфические и систематические .....
3. Униграфические, хронологические и систематические .....
4. Диаграфические .....

# Бухгалтерская отчетность

---

---

## 9.1. Сущность и значение отчетности

Текущая деятельность предприятия осуществляется путем реализации администрацией управленческих функций, результаты которой находят отражение в системном бухгалтерском учете. Информация о хозяйственных операциях, произведенных экономическим субъектом за определенный период времени, обобщается в соответствующих учетных регистрах и из них переносится в сгруппированном виде в бухгалтерскую отчетность.

В системе нормативного регулирования учета бухгалтерская отчетность рассматривается как единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе информации бухгалтерского учета, подготовленной по установленным формам за определенный отчетный период. В свою очередь отчетный период — это период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Такая процедура обобщения учетной информации необходима в первую очередь самому предприятию и связана с необходимостью уточнения, а в ряде случаев и корректировки дальнейшего курса финансово-хозяйственной деятельности конкретного предприятия.

Поэтому бухгалтерская отчетность должна выявлять любые факты, содержание которых может оказать влияние на

оценку пользователями информации о состоянии собственности, финансовой ситуации, прибылей и убытков.

Пользователями такой информации являются руководители, учредители, участники и собственники имущества предприятия.

Содержание отчетности о деятельности предприятия, имущественном положении и степени финансовой устойчивости представляет интерес для потенциальных инвесторов, заинтересованных во вложении капитала.

*Бухгалтерская отчетность* — свод взаимосвязанных показателей, представляемых в соответствующем образом утвержденных формах итогов работы организации за истекший отчетный период.

Принцип составления и публикации бухгалтерской отчетности является одним из определяющих принципов, положенных в основу методологии бухгалтерского учета.

Значение отчетности в ее *достоверности, целостности, своевременности, простоте, проверяемости, сравнимости, экономичности, соблюдении строго установленных процедур оформления и публичности.*

*Достоверность* базируется не только на информации бухгалтерского, но и других видов учета, в первую очередь статистического учета. Нарушение данного подхода делает невозможным составление бизнес-плана, а также оперативное управление имуществом на различных уровнях хозяйственной деятельности. Это условие требует сопоставимости отчетных и плановых показателей.

В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Если такая сопоставимость отсутствует, то данные за период, предшествовавший отчетному, подлежат корректировке. При этом следует руководствоваться положениями, установленными действующими нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российс-

кой Федерации. В этом методологическое единство показателей отчетности.

Сама корректировка и методика ее проведения должна быть раскрыта в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин корректировки.

Достоверность бухгалтерской отчетности усиливается ее целостностью, т. е. она должна включать показатели финансово-хозяйственной деятельности как самого предприятия, так и его филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на самостоятельные балансы.

*Целостность* или полнота отчетности позволяет принимать более обоснованные управленческие решения. С этой целью данные синтетического и аналитического учета должны быть подтверждены результатами инвентаризации и заключением независимой аудиторской организации.

*Своевременность* предполагает представление необходимой бухгалтерской отчетности в соответствующие адреса в установленный срок. Организации, независимо от организационно-правовых форм собственности (за исключением бюджетных), обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании истекшего квартала. Годовая бухгалтерская отчетность представляется в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Она должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами собственника.

Бухгалтерская отчетность представляется в следующие органы государственного управления:

- ◆ в налоговую инспекцию по месту регистрации юридического лица;
- ◆ в орган государственной статистики;
- ◆ во внебюджетные фонды (Пенсионный фонд и пр.);

♦ в другие адреса, предусмотренные действующим законодательством (вышестоящую организацию и т. п.).

Бюджетные организации обязаны представлять месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки.

День представления бухгалтерской отчетности экономическим субъектом определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

Отчетность, представленная с нарушением установленных сроков, теряет свое значение.

*Простота* бухгалтерской отчетности лежит в ее упрощении и доступности. Переход бухгалтерского учета к международным стандартам объективно способствует реализации данного требования.

*Проверяемость* отчетности предполагает возможность подтверждения представленной в ней информации в любое время. Косвенно данное условие предполагает нейтральность представленной в ней информации.

*Сравнимость* предусматривает наличие одинаковых показателей на протяжении различных отрезков времени с целью выявления различий и тенденций.

Цель такого сравнения — выявить тенденции развития *фирмы*. Однако при использовании его нельзя избежать принципа ограничения полезности информации, а это может оказать влияние на формирование неправильных выводов. Например, в целях снижения объемов производства в отчетном году фирма приняла решение о реструктуризации производства и в связи с этим привлекла долгосрочные кредиты банка. По данным представленной отчетности не видно, что тенденция к улучшению финансового состояния компании может иметь место лишь в долгосрочной перспективе.

Для реализации этих подходов в бухгалтерской отчетности должно быть представлено сравнение информации по конкретному показателю, приведенному в отчетности за предыдущий и отчетный год.

*Экономичность* достигается путем унификации и стандар-

тизации соответствующих форм отчетности, сокращения отдельных показателей не в ущерб качеству отчетных данных. Это касается прежде всего показателей, носящих справочно-информационный характер.

*Оформление* — следующее требование, предъявляемое к бухгалтерской отчетности. Оно означает, что составление отчетности, равно как и ведение бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляется на русском языке, в валюте Российской Федерации — в рублях. Отчетность подписывается руководителем организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет (главным бухгалтером и т. п.).

*Публичность* бухгалтерской отчетности осуществляется организациями, перечень которых регламентирован действующим законодательством. К ним отнесены открытые акционерные общества, кредитные и страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных источников.

Публичность предполагает публикацию годовой бухгалтерской отчетности в средствах массовой информации, доступных ее пользователям, либо распространение ее в соответствующих изданиях (брошюрах, буклетах и иных изданиях), а также передачу органам государственной статистики по месту регистрации для предоставления заинтересованным пользователям.

Годовая бухгалтерская отчетность должна быть опубликована не позднее 1 июня года, следующего за отчетным годом.

Публикации должна предшествовать аудиторская проверка с обязательным утверждением годового отчета общим собранием акционеров. Из перечня форм годовой отчетности публикации в обязательном порядке подлежат бухгалтерский баланс (ф. № 1) и Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2). Такой подход принят и в международной практике, что позволяет внешним пользователям информации принять обоснованное решение в части вложения капитала в данную компанию.

Бухгалтерский баланс может быть опубликован по сокращенной форме, содержание которой определяется самим предприятием в пределах требований, предусмотренных указани-ми Министерства финансов РФ.

Основанием представления бухгалтерского баланса в та-кой форме является наличие одновременно следующих пока-зателей деятельности общества:

- ◆ валюта баланса на конец года не должна превышать 400 000-кратного размера минимальной месячной оплаты труда, предусмотренного действующим законодатель-ством;
- ◆ выручки (нетто) от реализации товаров, продукции, вы-полненных работ и оказанных услуг за отчетный год, не превышающей миллионкратный размер минимальной месячной оплаты труда, установленный действующим за-конодательством.

Бухгалтерская отчетность публикуется в тысячах рублей, а при наличии значительных оборотов — в миллионах рублей без десятичных знаков.

Наряду с годовой бухгалтерской отчетностью публикует-ся также аудиторское заключение, суть которого должна со-держать мнение (оценку) независимого аудитора (аудиторской фирмы) о ее достоверности (безусловно положительное, ус-ловно положительное, отрицательное, отказ от выражения мне-ния).

Внутренняя бухгалтерская отчетность не подлежит пуб-ликации, так как отнесена к коммерческой тайне. Перечень сведений, составляющих коммерческую тайну, закрепляется при-казом руководителя организации (с данным перечнем под рас-писку должны быть ознакомлены работники фирмы, которые по характеру своих служебных обязанностей имеют доступ к дан-ной информации). За незаконное получение и разглашение све-дений, составляющих коммерческую тайну, предусмотрена уго-ловная ответственность.

## 9.2. Состав и требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности. Виды бухгалтерской отчетности

Определяющим документом, устанавливающим место отчетности в организации бухгалтерского учета на предприятии, является Закон РФ «О бухгалтерском учете», а также разработанное в соответствии с ним и введенное в действие с 1 января 2000 г. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99.

Глава III «Бухгалтерская отчетность» данного Закона (ст. 13) устанавливает, что все организации обязаны составлять бухгалтерскую отчетность на основе данных синтетического и аналитического учета, независимо от формы собственности, находящиеся как на самоокупаемости, так и на бюджетном финансировании.

Согласно п. 2 данной статьи, бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, включает в себя:

- ◆ бухгалтерский баланс;
- ◆ отчет о прибылях и убытках;
- ◆ приложения к ним, предусмотренные нормативными актами;
- ◆ аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- ◆ пояснительную записку.

К отчетности прилагается дополнительная информация, раскрывающая отдельные стороны финансово-хозяйственной деятельности предприятия и состоящая из отдельных справок:

- ◆ перечень организаций-дебиторов;
- ◆ перечень организаций-кредиторов;
- ◆ сведения о счетах в иностранной валюте в банках или иных кредитных учреждениях, действующих на территории Российской Федерации и за рубежом;
- ◆ сведения о рублевых счетах в банках и иных кредитных учреждениях, действующих на территории Российской Федерации.

Годовая бухгалтерская отчетность должна представляться в отдельной папке в сброшюрованном виде и включает:

типовые формы:

- а) бухгалтерский баланс (ф. № 1);
- б) отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);
- в) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках:
  - ◆ отчет о движении капитала (ф. № 3);
  - ◆ отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
  - ◆ приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
  - ◆ пояснительную записку;
- г) специализированные формы. Перечень их устанавливается соответствующими министерствами и ведомствами Российской Федерации по согласованию с министерствами финансов Российской Федерации и республик, входящих в ее состав;
- д) отчет об использовании бюджетных ассигнований организацией (ф. № 2) и справку об остатках средств, полученных из федерального бюджета;
- е) итоговую часть аудиторского заключения.

Предприятия малого бизнеса, не применяющие в соответствии с действующим законодательством упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством, имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности:

- ◆ отчет об изменениях капитала (ф. № 3);
- ◆ отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
- ◆ приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
- ◆ пояснительную записку.

При тех же условиях субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить независимую аудиторскую проверку в соответствии с действующим законодательством, имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности те же отчетные формы (кроме пояснительной записки), если отсутствуют соответствующие данные по их заполнению.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций устанавливается Министерством финансов РФ.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются указанным Министерством.

Другие ведомства, регулирующие порядок бухгалтерского учета, в пределах своих полномочий утверждают формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций, не противоречащие нормативным актам Министерства финансов РФ.

Представлению форм годовой бухгалтерской отчетности предшествует большая подготовительная работа. Ее содержание определяет необходимость подтверждения соответствия учетных данных фактическому наличию имущества и источников его формирования.

Поэтому для годового баланса характерна более высокая дос-

товерность относительно балансов, представляемых в течение года, поскольку в основе подготовительной работы лежит проводимая инвентаризация всех видов хозяйственных средств и их источников.

Техника составления бухгалтерского баланса предполагает его заполнение на основе счетных записей, подтвержденных оправдательными документами или приравненными к ним техническими носителями информации. Составлению баланса должна предшествовать проверка оборотов и остатков по счетам аналитического учета с оборотами и остатками по счетам Главной книги. При этом должно быть достигнуто их тождество.

В процессе составления отдельных форм отчетности к ним предъявляются определенные требования. Так, при заполнении баланса следует соблюдать определенные правила оценки отдельных его статей.

Общие подходы в определении оценки имущества и обязательств организации установлены ст. 11 Закона РФ «О бухгалтерском учете». Ее содержание, по существу, полностью соответствует разделу «Оценка имущества, обязательств и хозяйственных операций» Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Принципы формирования оценки отдельных статей бухгалтерского баланса предусматривают следующие подходы:

- ◆ имущество, приобретенное за плату, оценивается в сумме фактических затрат на приобретение;
- ◆ безвозмездно полученное имущество отражается в балансе по рыночной стоимости на дату принятия к учету;
- ◆ имущество, изготовленное самой организацией, принимается на баланс в сумме затрат на его изготовление;
- ◆ начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам производится независимо от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- ◆ стоимость основных средств и нематериальных активов показывается в оценке по реальной (остаточной) стоимости;

- ◆ применение иных методов оценки имущества и обязательств допускается в случаях, не противоречащих действующему законодательству и нормативным актам.

Нормативными документами установлен принцип периодичности предоставления бухгалтерской отчетности. Так, для годовой бухгалтерской отчетности отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Квартальная отчетность составляется нарастающим итогом с начала года.

Бухгалтерская отчетность, представляемая в течение года нарастающим итогом с начала года (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев), называется периодической, или промежуточной, отчетностью.

Вновь созданные организации, не на базе ликвидированных и реорганизованных, представляют годовую отчетность с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно. Такое ограничение установлено для тех из них, которые зарегистрированы после 1 октября отчетного года.

Созданные до этой даты отчетным годом считают дату с момента их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года.

Данные о хозяйственных операциях, имевших место до государственной регистрации предприятия, включаются в ее бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год.

Соответствующий показатель, представленный в бухгалтерской отчетности (кроме отчетности, составленной за первый отчетный период) должен быть приведен как минимум за два года — отчетный и предшествующий ему. Тем не менее в ситуации, когда организация имеет устойчивое финансовое положение за ряд последовательных лет, она вправе указать в отчетности данные и за более продолжительный отрезок времени. Это позволит ей в выгодном варианте показать свое место на соответствующем сегменте предпринимательской деятельности, что очень важно в условиях конкуренции.

Общее требование к формам бухгалтерской отчетности предусматривает отсутствие в них различных подчисток и помарок. Если в формах выявлены ошибки, то они исправляются.

Выявленные ошибки в бухгалтерской отчетности независимо от периода, к которому они относятся (после их утверждения) или который вообще трудно установить, необходимо исправить в первом периоде (квартале, с начала года), следующим за отчетным. Такой вариант исправления допускается собственникам при выявлении неточностей в ходе проверок и инвентаризаций, обнаруженных органами внутреннего аудита или контролирующими органами.

Исправления осуществляются путем соответствующих оговорок за подписью руководителя и главного бухгалтера, с указанием даты исправления.

Таким образом, требования, предъявляемые к составлению бухгалтерской отчетности, в целом соответствуют требованиям, предъявляемым к формированию текущего бухгалтерского учета.

Отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером.

В тех организациях, где бухгалтерский учет осуществляется на договорных условиях специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или внештатным специалистом по бухгалтерскому учету, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации, руководителем сторонней фирмы или указанным выше специалистом, осуществляющим ведение бухгалтерского учета.

### **9.3. Сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность**

Сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность составляется по следующим видам деятельности:

- ◆ основная деятельность организаций промышленности;
- ◆ основная деятельность строительных, монтажных, ремонтно-строительных, буровых, проектных и изыскательских организаций;

- ◆ основная деятельность геологических организаций и топографо-геодезических организаций (экспедиций);
- ◆ основная деятельность научных организаций;
- ◆ основная деятельность организаций по материально-техническому снабжению и сбыту;
- ◆ основная деятельность организаций торговли и общественного питания;
- ◆ основная деятельность организаций по производству сельскохозяйственной продукции;
- ◆ основная деятельность вычислительных центров и других организаций, оказывающих информационно-вычислительные услуги;
- ◆ основная деятельность организаций транспорта;
- ◆ основная деятельность организаций по ремонту и содержанию автомобильных дорог;
- ◆ основная деятельность организаций жилищно-коммунального хозяйства;
- ◆ основная деятельность внешнеэкономических организаций.

Приведенный перечень видов основной деятельности должен соответствовать общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД). Им предусмотрено деление организаций на добывающие, обрабатывающие и предоставляющие услуги. ОКВЭД построен на основе официальной русскоязычной версии статистической классификации видов экономической деятельности в Европейском экономическом сообществе NACE (редакция 1). Параллельно в течение 2003—2004 гг. будет применяться и ранее действующий классификатор отраслей народного хозяйства (ОКОНХ).

Отраслевые министерства, другие федеральные органы исполнительной власти (ГТК РФ и др.) имеют право расширять приведенный перечень видов деятельности, в разрезе которых составляется и представляется сводная бухгалтерская отчетность.

Однако исходя из правила стабильности код основного вида деятельности не будет переоформляться в новый (ранее считавшийся второстепенным) при условии, что последний преобладает по критерию основного вида деятельности в рамках, не превышающих двухгодичный срок. При резком изменении профиля организации, закрепленного внесением изменений в ее учредительные документы, код по ее заявлению заменяется на новый с указанной даты.

Необходимость составления консолидированных отчетов распространяется на те организации, которые имеют дочерние и зависимые общества и обязаны включать сведения о их деятельности в годовой отчет головного предприятия.

В соответствии со ст. 105 ч. 1 ГК РФ дочерним признается хозяйственное общество, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным договором, либо иным образом.

Зависимое хозяйственное общество согласно ст. 106 ч. 1 ГК РФ признается таковым, если другое общество располагает более чем 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Объем и порядок, включая сроки представления бухгалтерской отчетности дочерних и зависимых обществ головной организации, в том числе необходимой дополнительной информации для составления сводной бухгалтерской отчетности, определяет данная головная организация.

Организация, имеющая в своем составе дочерние и зависимые общества, представляет сводную годовую бухгалтерс-

кую отчетность не позднее 25 апреля следующего за отчетным года в порядке и сроки, предусмотренные действующим законодательством РФ.

В пределах этого срока представляют указанную отчетность унитарные организации. Конкретный срок определяет государственный орган или орган местного управления, уполномоченный на его создание.

Объединения юридических лиц (союзы, ассоциации), созданные на добровольных началах организациями, составляют сводную бухгалтерскую отчетность в порядке, определенном в учредительных документах указанных объединений.

Методика составления сводной годовой бухгалтерской отчетности материнской организацией, имеющей в своем составе дочерние и зависимые общества, предусматривает:

- ◆ прямое суммирование показателей активов и пассивов общества;
- ◆ суммирование в пропорции исходя из доли участия в уставном капитале, если она составляет менее 50% уставного капитала дочернего общества;
- ◆ взаимные обязательства материнской и дочерней организаций, отраженные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», погашаются и в сводную отчетность не включаются;
- ◆ аналогичная методика применяется в отношении показателей «Отчета о прибылях и убытках» (ф. № 2), отражающих взаимные объемы продаж товаров, продукции, работ и услуг между указанными участниками (строка 010), текущие издержки по ним (строка 020), прочие операционные расходы (строка 100), а также прочие внереализационные доходы (строка 120) и прочие внереализационные расходы (строка 130);
- ◆ прибыль дочерних обществ суммируется.

Показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества подлежат включению в сводную бухгалтерскую отчетность основного общества за отчетный период, начиная с даты государственной регистрации дочернего общества.

Основное общество, имеющее вложение капитала в зависимое общество, не должно включать в сводную бухгалтерскую отчетность показатели бухгалтерской отчетности зависимых обществ.

Подробная информация о них приводится в разделе пояснительной записки к сводной бухгалтерской отчетности, раскрывающем финансовые вложения по каждому зависимому обществу. Содержание данной информации включает:

- ◆ наименование зависимого общества;
- ◆ местонахождение (юридический адрес);
- ◆ величину уставного капитала;
- ◆ размер вклада и удельный вес его в уставном капитале зависимого общества;
- ◆ предполагаемую стратегию дальнейшего участия в деятельности данного общества.

## 9.4. Пояснительная записка

Заполнение данной части годового отчета осуществляется согласно требованиям п. 4 ст. 13 Закона РФ «О бухгалтерском учете», а также раздела VI Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (4/99 ПБУ).

Основное назначение пояснительной записки к годовой бухгалтерской отчетности — дополнить содержание приведенных в ней форм с целью получения более полной информации о финансовом положении организации и ее месте на рынке продукции, товаров, работ и услуг.

Для реализации данной задачи должна быть обеспечена со-

поставимость показателей за отчетный и предшествующий ему годы, единообразии в применяемых методах оценки отдельных, наиболее существенных, видов имущества и обязательств, представленных в общей сумме валюты баланса (ф. № 1) и отчета о прибылях и убытках (ф. № 2).

Существенной, как уже отмечалось, признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих статей составляет не менее 5%. Данное правило существенности необходимо применять при раскрытии и других показателей бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке следует указать факты, когда те или иные правила ведения бухгалтерского учета не могут быть применены, и дать соответствующее обоснование. В противном случае неприменение таких правил дает основание рассматривать эту ситуацию, как уклонение от их выполнения и признается нарушением организацией действующего законодательства о бухгалтерском учете.

Содержание пояснительной записки должно включать основные технико-экономические показатели текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации, в том числе сведения о распределении или нераспределении прибыли организации, остающейся в ее распоряжении. Дается подробная характеристика учетной политики в части применяемых методов оценки производственных запасов, их заготовления и использования, начисления амортизации по основным средствам, анализа эффективности использования их активной части, вариантов исчисления выручки от реализации продукции, выполненных работ или оказанных услуг, осуществленных и планируемых различных инвестиционных проектов по разработке новых видов продукции, улучшению ее качества и т. п.

Раскрытие такой информации целесообразно дополнять соответствующими аналитическими таблицами, графиками и пр.

При оценке финансового состояния организации необходимо привести данные его анализа. В частности, дать показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (теку-

щей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и возможностями восстановления (утраты) платежеспособности.

В пояснительной записке должны найти отражение все суммы вознаграждения, выплаченные членам Совета директоров (наблюдательного Совета), а также членам исполнительного органа акционерного общества с указанием фамилии и должности. Должен быть приведен общий их состав.

При наличии в составе организации дочерних и зависимых обществ следует раскрыть их деятельность по годовым результатам работы.

Особое место в пояснительной записке должно быть отведено стратегии развития организации, ее научно-техническому потенциалу, состоянию профессионального уровня персонала и мерам по повышению его квалификации.

В пояснительной записке организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год, мотивированно обосновывая свои намерения. При возможности, в пояснительной записке приводятся изменения отдельных абсолютных показателей и их влияние на формирование финансовых результатов организации. Например, при намерении организации перейти в следующем году на вариант применения ускоренной амортизации для целей бухгалтерского учета, она должна указать размер снижения балансовой прибыли в результате удорожания себестоимости продукции (работ, услуг).

### **Вопросы для самопроверки**

1. *Дайте определение бухгалтерской отчетности.*
2. *В чем сущность и значение бухгалтерской отчетности?*
3. *Назовите состав годовой бухгалтерской отчетности.*
4. *Каковы принципы формирования оценки отдельных статей бухгалтерского баланса?*

5. *Какие требования предъявляются к бухгалтерской отчетности?*
6. *Что означает сводная (консолидированная) отчетность?*
7. *Каковы критерии публикации бухгалтерской отчетности?*
8. *Раскройте содержание пояснительной записки.*

### **Тесты к главе 9**

Определите правильные ответы на поставленные вопросы.

*Вопрос 1.* Бухгалтерская отчетность, это...

*Ответы:*

1. Строго определенный перечень установленных форм .....
2. Единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам .....
3. Бухгалтерский баланс .....
4. Бухгалтерский баланс и отчетность. ....

*Вопрос 2.* Министерство финансов РФ применяет Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 при установлении...

*Ответы:*

1. Первого отчетного периода с момента получения организацией статуса юридического лица .....
2. Типовых форм бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке составления отчетности .....
3. Состава типовых форм бухгалтерского учета .....
4. Перечня пользователей, которые обязаны представлять соответствующую бухгалтерскую (финансовую) отчетность. ....

*Вопрос 3.* Каких принципов при составлении отчетности должна придерживаться организация?

*Ответы:*

1. Принципов функционирующего предприятия, осмотрительности .....
2. Двойственности экономических событий, существенности ...

3. Периодичности обобщения экономических событий, достоверности .....
4. Нейтральности, существенности и достоверности. ....

**Вопрос 4.** Какие формы бухгалтерской отчетности включают в состав годовой бухгалтерской отчетности организации?

**Ответы:**

1. Бухгалтерский баланс (ф. № 1) и отчет о прибылях и убытках (ф. № 2) .....
2. Бухгалтерский баланс (ф. № 1), отчет о прибылях и убытках (ф. № 2), приложения к ним, пояснительную записку, аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту ...
3. Бухгалтерский баланс (ф. № 1), отчет о прибылях и убытках (ф. № 2), отчет об изменениях капитала (ф. № 3), отчет о движении денежных средств (ф. № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) .....
4. Этот вопрос организация решает самостоятельно. ....

**Вопрос 5.** За какой отчетный период, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности должны быть представлены данные об имущественном и финансовом положении организации?

**Ответы:**

1. Как минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному .....
2. Как минимум за три года — отчетный и два предшествующих отчетному .....
3. Данная норма определяется в учетной политике организации.
4. Данная норма не определена как на федеральном уровне, так и на уровне субъектов РФ. ....

**Вопрос 6.** Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается...

**Ответы:**

1. Период с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года .....

2. Период с даты первого представления текущей бухгалтерской отчетности по 31 декабря текущего года .....
3. Период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 ноября, — по 31 декабря следующего года .....
4. Период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, — по 31 декабря следующего года. ....

**Вопрос 7.** Какой порядок исправления выявленных ошибок (приписок) отчетных данных текущего года, вызывающего необходимость изменения системных записей бухгалтерского учета (себестоимость, финансовые показатели и др.)?

**Ответы:**

1. Исправления вносятся при составлении годового отчета .....
2. Исправления вносятся при составлении отчета за квартал ....
3. Исправления вносятся в первом отчете после обнаружения искажения отчетности .....
4. Исправления вносятся при реформации баланса. ....

**Вопрос 8.** Назовите состав обязательной бухгалтерской периодической отчетности организации.

**Ответы:**

1. Баланс (ф. № 1), отчет о прибылях и убытках (ф. № 2) .....
2. Баланс (ф. № 1), отчет о движении капитала (ф. № 3) .....
3. Отчет о движении денежных средств (ф. № 4), баланс (ф. № 1), отчет о прибылях и убытках (ф. № 2) .....
4. Баланс (ф. № 1), приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), пояснительная записка. ....

**Вопрос 9.** Может ли организация включать в состав промежуточной бухгалтерской отчетности пояснительную записку, входящую в состав годовой бухгалтерской отчетности?

**Ответы:**

1. Да .....
2. Нет .....
3. Нет, так как это противоречит действующим нормативным актам по бухгалтерскому учету .....

4. Да, если это предусмотрено учетной политикой организации. ....

**Вопрос 10.** Кто устанавливает объем и порядок, включая сроки представления бухгалтерской отчетности дочерних и зависимых обществ головной организации?

*Ответы:*

1. Сама головная организация .....
2. Министерство финансов РФ .....
3. Министерство по налогам и сборам РФ .....
4. Правительство РФ .....

**Вопрос 11.** В какой оценке следует заполнить статью 140 актива баланса «Долгосрочные финансовые вложения»?

*Ответы:*

1. По первоначальной стоимости .....
2. По покупной стоимости .....
3. По продажной стоимости .....
4. По ликвидационной стоимости. ....

**Вопрос 12.** Что означает публичность бухгалтерской отчетности?

*Ответы:*

1. Необходимость публикации в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности .....
2. Необходимость публикации в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики для представления заинтересованным пользователям .....
3. Необходимость публикации в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, а также в передаче ее территориальным органам государственной статистики для предоставления заинтересованным пользователям .....
4. Необходимость в распространении среди ее пользователей в

виде брошюр, буклетов и других изданий, а также передаче территориальным органам государственной статистики для предоставления заинтересованным пользователям. ....

**Вопрос 13.** Пользователями бухгалтерской отчетности являются...

*Ответы:*

1. Администрация фирмы .....
2. Акционеры .....
3. Инвесторы .....
4. Юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации о конкретной организации. ....

**Вопрос 14.** Что является отчетным периодом в бухгалтерском учете?

*Ответы:*

1. Любой период времени, который принимает в учетной политике организация .....
2. Период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность .....
3. Период, признаваемый налоговым законодательством .....
4. Один месяц. ....

**Вопрос 15.** В какой валюте должна быть составлена бухгалтерская отчетность?

1. В валюте РФ .....
2. В любой валюте, если иное не оговорено действующим законодательством .....
3. В валюте РФ и валюте страны, в которой произведен вклад иностранным инвестором в уставный капитал российской организации .....
4. Вопрос поставлен некорректно. ....

**Вопрос 16.** В отчете о прибылях и убытках (ф. № 2) как минимум должна раскрываться следующая информация:

*Ответы:*

1. Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг, про-

- центры к получению, не востребовавшая дебиторская задолженность, средства целевого финансирования .....
2. Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг, валовая прибыль, проценты к уплате, средства целевого финансирования, проценты к получению .....
  3. Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг, доходы от участия в других организациях, проценты к получению, прочие операционные доходы и расходы, внереализационные доходы и расходы, чистая прибыль (убыток) отчетного периода .....
  4. Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг, доходы от участия в других организациях, текущий налог на прибыль, курсовые разницы по операциям в иностранной валюте, чрезвычайные доходы и расходы, средства целевого финансирования .....

**Вопрос 17.** Правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются:

*Ответы:*

1. ФЗ РФ «О бухгалтерском учете» .....
2. Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации .....
3. В приказе по учетной политике организации .....
4. Соответствующими положениями по бухгалтерскому учету ....

**Вопрос 18.** При оценке статей бухгалтерской отчетности организация должна обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных:

*Ответы:*

1. Соответствующими положениями по бухгалтерскому учету ....
2. ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» .....
3. Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации .....
4. Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» .....

**Вопрос 19.** При необходимости, в каком виде организация может представлять информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности?

**Ответы:**

1. В виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм, в текстовой форме .....
2. В текстовой форме, в виде графиков .....
3. В текстовой форме, в виде аналитических таблиц .....
4. В текстовой форме, в виде диаграмм, графиков .....

**Вопрос 20.** Подлежит ли бухгалтерская отчетность организации обязательному аудиту?

**Ответы:**

1. Да .....
2. Нет .....
3. Да, если эта процедура предусмотрена в ее приказе по учетной политике .....
4. Да, только в случаях, предусмотренных действующим законодательством .....

Правильность выбранных ответов сопоставьте с ответами на с. 597.

## Учетная политика организации

---

---

### 10.1. Методологическое обеспечение бухгалтерского учета

В условиях становления рыночных отношений, наличия широкого круга пользователей учетной информации вопросы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета приобретают первостепенное значение. Сложившаяся нормативно-правовая база в стране в настоящее время дает основание сделать вывод о том, что в целом она отвечает современным требованиям рыночной экономики. Однако сегодня эти вопросы надо рассматривать не только с позиций гражданского и бухгалтерского законодательства. В последнее время, с принятием Налогового кодекса РФ, нельзя не учитывать и правоотношения, регулируемые налоговым законодательством в отношении формирования соответствующих активов организаций и связанных с ними обязательств. Налоговое законодательство зачастую не стыкуется с бухгалтерским законодательством.

Нельзя не учитывать также иерархическую систему нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, о чем будет сказано далее.

При рассмотрении этих вопросов в рамках гражданского и бухгалтерского законодательства надо всегда исходить из общепринятого постулата: правило, предусмотренное в гражданском законодательстве, рассматривается всегда как общая норма. Если изложение аналогичного вопроса предусмотрено в бухгалтерском

законодательстве, то его решение следует рассматривать с позиций функционирования специальной нормы. Последняя в такой ситуации признается приоритетной по отношению к общей норме даже в том случае, когда она предусмотрена в законодательстве по бухгалтерскому учету.

Аналогичный подход применим и в рамках отдельно взятого законодательства по бухгалтерскому учету. Так, ст. 6 «Организация бухгалтерского учета в организациях» ФЗ РФ «О бухгалтерском учете» однозначно указывает, что ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. Об ответственности главного бухгалтера в части формирования учетной политики, ведения бухгалтерского учета, своевременного представления полной и достоверной бухгалтерской отчетности говорится в статье 7 «Главный бухгалтер» данного закона. Придерживаясь ранее отмеченного постулата следует вывод о том, что ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации несет главный бухгалтер. Это специальная норма, а общая норма вытекает из содержания ст. 6 данного Закона.

Разночтение по одному и тому же вопросу в рамках бухгалтерского и налогового законодательства рассматривается с позиций паритета: для целей бухгалтерского учета, с одной стороны, и для целей налогового учета — с другой.

Формирование рыночных отношений предъявляет новые требования к бухгалтерскому учету. С одной стороны, эти требования определены в Законе РФ «О бухгалтерском учете». С другой стороны, при общей концепции организации бухгалтерского учета, определенной данным Законом и другими нормативными документами, предприятие должно само, сообразуясь с накопленным опытом, переориентировать сложившуюся практику организации этого учета на решение новых задач, стоящих перед ним в условиях рынка. Речь идет о создании и освоении нетрадиционных подходов к получению информации об отдель-

ных объектах учета и в первую очередь о затратах, связанных с исчислением себестоимости продукции, ее калькулированием, подсчетом финансовых результатов, методами анализа, внутренним контролем и принятием на их основе управленческих решений.

Эти подходы предприятие реализует путем разработки учетной политики. Последняя означает выбор конкретных способов (вариантов) постановки учета соответствующих видов имущества и обязательств исходя из условий хозяйствования и действующего законодательства. При этом в пределах четко сформированного направления ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, если это не противоречит действующему законодательству. Отсутствие соответствующего способа ведения бухгалтерского учета в законодательстве или в нормативных актах по бухгалтерскому учету дает организации право самостоятельной его разработки, исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету. В любом случае его должны соблюдать и структурные подразделения фирмы.

Способы ведения бухгалтерского учета включают в себя:

- обобщение фактов экономических событий через соответствующие методы оценки;
- погашение стоимости отдельных видов активов, находящихся на балансе организации;
- организацию сложившейся системы документооборота, отвечающую современным требованиям потенциальных пользователей учетной информации;
- проведение инвентаризации активов, обязательств и собственного капитала в установленные сроки и в рамках действующего законодательства;
- установление определенного перечня счетов, позволяющих реализовать в системном бухгалтерском учете уставные задачи организации;
- применение отдельных учетных регистров как утверж-

денных в установленном порядке, так и разработанных самой организацией;

- разработку и применение конкретных способов обработки информации и т. д.

Соответствующие способы ведения бухгалтерского учета вправе применять филиалы и иностранные компании, которые осуществляют свою предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации при условии, что последние не противостоят Международным стандартам финансовой отчетности.

Вариант учетной политики предприятия для целей бухгалтерского учета приведен на с. 481—489.

Учетная политика не должна меняться в течение финансового года и распространяется на утверждение:

- рабочего Плана счетов бухгалтерского учета, содержащего минимальный, но достаточный перечень синтетических счетов и субсчетов, необходимый для ведения такого учета исходя из требований своевременности и полноты учета и отчетности;
- форм первичных учетных документов (для оформления фактов хозяйственной жизни, по которым нет типовых форм), а также форм документов для бухгалтерской отчетности для нужд внутренних пользователей учетной информации;
- выбора соответствующего варианта оценки отдельных видов имущества в процессе погашения их стоимости, а также обязательств, связанных с использованием данного имущества;
- установления соответствующих способов группировки и порядка списания расходов на производство;
- применяемых видов резервов предстоящих расходов и платежей;
- правил документооборота и технологии обработки учетной информации;

- соответствующего порядка контроля в процессе осуществления хозяйственных операций, а также других процедур, требуемых для организации бухгалтерского учета.

Отмеченные границы применения учетной политики должны быть обозначены организацией в рамках требований полноты, осмотрительности, приоритета экономического содержания фактов хозяйственной жизни над их формой, а также непротиворечивости и рациональности.

Разработанная и утвержденная в установленном порядке организацией учетная политика применяется ею последовательно, из года в год. Тем самым достигается обеспечение сопоставимости данных бухгалтерского учета, полученные в разные отчетные периоды. Следовательно, в целях реализации данного требования учетная политика должна вводиться в действие с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа (приказа, распоряжения).

На изменение учетной политики могут оказать влияние следующие обстоятельства:

- изменение действующего законодательства Российской Федерации или нормативных актов соответствующих органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета в стране (Министерство финансов РФ, Министерство по налогам и сборам РФ и др.);
- разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета на отдельных участках ее финансово-хозяйственной деятельности;
- существенное изменение условий этой деятельности.

При этом существенным признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движение денежных потоков или финансовых результатов организации.

Вновь созданная организация, независимо от того, когда она приобрела статус юридического лица (государственной регистра-

ции), обязана соблюдать указанные выше требования по вводу в действие учетной политики. Это распространяется и на ее филиалы, представительства и иные подразделения (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

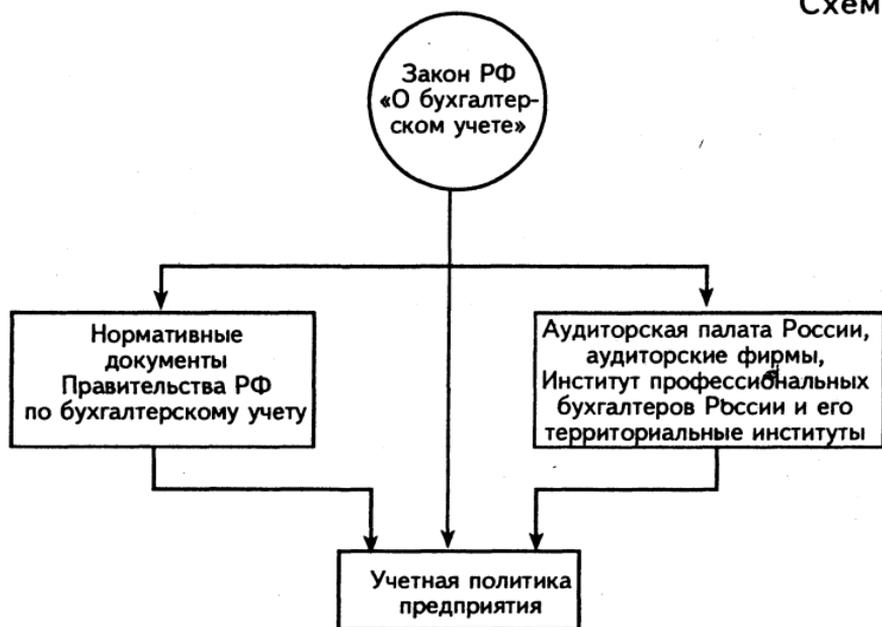
Оформление избранной учетной политики вновь созданной организации исходя из указанных требований должно быть осуществлено до первой публикации ее бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Учетная политика предприятия включает следующие аспекты бухгалтерского учета:

- ◆ методологическое обеспечение;
- ◆ организационное обеспечение;
- ◆ техническое обеспечение.

Методологическое обеспечение учетного процесса осуществляется на основе четырехуровневой системы управления, соответствующей системе управления в странах с развитой рыночной экономикой (схема 10.1).

Схема 10.1



В Законе РФ «О бухгалтерском учете» содержится 4 главы, в которых раскрываются общие методологические подходы к бухгалтерскому учету, основные требования к его ведению, прежде всего в части составления первичной учетной документации, учетных регистров, оценки имущества и обязательств, их инвентаризации, регламентация бухгалтерской отчетности и определена ответственность за нарушение действующего законодательства по бухгалтерскому учету.

Данным Законом закреплены ранее изданные нормативные акты первого уровня по регулированию бухгалтерского учета — законы, указы Президента и постановления Правительства.

К ним относятся: Гражданский кодекс Российской Федерации, настоящий Закон, Законы РФ «Об акционерных обществах», «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации», «Упрощенная система налогообложения» НК РФ (глава 26.2).

Нормативные акты второго уровня содержат положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, разработанные Министерством финансов РФ, а согласно Закону РФ «О бухгалтерском учете» со времени официального опубликования (28 ноября 1996 г.) — Правительством РФ, на которое возложена роль общего методологического руководства бухгалтерским учетом.

Положения (стандарты), разрабатываемые в соответствии с Государственной программой перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики, а также Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, являются теми документами, которые устанавливают основные правила (принципы) бухгалтерского учета. Последние служат обязательными для исполнения предприятиями и организациями. Однако данное условие не исключает в определенных рамках использования своих различных учетных процедур (методов, вариантов), их воплощения в практической организации бухгалтерского учета.

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

- а) план счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, определяющие общую концепцию, правила и способы ведения бухгалтерского учета, хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности организациями независимо от организационно-правовых форм собственности;
- в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

По мнению Министерства финансов РФ, к третьему уровню следует отнести план счетов бухгалтерского учета, другие нормативные документы и методические указания, включая рекомендации и инструкции различных министерств и ведомств по вопросам бухгалтерского учета.

По нашему мнению, третий уровень должны определять и профессиональные организации по бухгалтерскому учету (Институт профессиональных бухгалтеров России) и аудиту как входящие, так и не входящие в состав Ассоциации бухгалтеров и аудиторов СНГ, Аудиторской палаты России, а также независимые аудиторы и имеющие лицензии на право занятия аудиторской деятельностью.

К их компетенции отнесены предоставление разъяснений, рекомендаций, консультаций и других услуг предприятиям по вопросам постановки бухгалтерского учета и налогообложения.

Четвертый уровень определяют документы, формирующие учетную политику организации.

*Учетная политика организации* есть регламентация приемов постановки бухгалтерского учета, включающая первичное наблюдение (документация и инвентаризация), стоимостное измерение (оценка и калькуляция), текущую группировку (счета и двойная

запись) и итоговое обобщение (балансовое обобщение и отчетность) фактов экономических событий уставной и иной деятельности.

Учетная политика организации разрабатывается всеми организациями независимо от их организационно-правовой формы собственности.

Ниже приведен приказ руководителя по учетной политике для целей бухгалтерского учета общества с ограниченной ответственностью «Искра».

## Приказ № 67/1

5 декабря 2003 г.

г. Ростов-на-Дону

### **По учетной политике предприятия ООО «Искра» на 2004 г. для целей бухгалтерского учета**

В целях соблюдения единства системы бухгалтерского учета и охвата всех ее составляющих: методологической, технической, организационной сторон приказываю:

В организации ведения бухгалтерского учета на предприятии руководствоваться ФЗ РФ «О бухгалтерском учете в РФ» от 21.11.96 г. № 129, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 29.07.98 г. № 34н и Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденным приказом Минфина России № 60н от 09.12.98 г.

Учетная политика предприятия должна основываться на соблюдении правил, установленных настоящим Приказом.

#### **1.1. Формирование капитала организации.**

**Учет состояния и движения уставного капитала предприятия**

тия осуществляется на синтетическом пассивном счете 80 «Уставный капитал».

Сальдо по данному счету отражается по статье 410 IV раздела пассива бухгалтерского баланса и равно размеру, зафиксированному в учредительных документах.

Учет добавочного капитала отражается на счете 83 «Добавочный капитал».

Нераспределенную прибыль отчетного года списывать заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

## **I. Методика бухгалтерского учета**

### **1.2. Основные средства.**

В состав основных средств включать средства труда сроком полезного использования свыше 12 месяцев, в том числе:

- а) специальные инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа; сменное оборудование (многократно используемое в производстве), приспособления к основным средствам и другие, вызываемые специфическими условиями изготовления продукции;
- б) специальную одежду, специальную обувь;
- в) производственный инвентарь, предметы производственного назначения, которые создают условия для осуществления и облегчения технологических операций, — рабочие столы, верстаки, оборудование, способствующее охране труда, шкафы, стеллажи, лари, тумбочки и т. п.;
- г) хозяйственный инвентарь — конторскую и другую мебель и обстановку (столы, стулья, шкафы, портьеры и т. п.), вешалки, гардеробы, телефонные аппараты, противопожарный

инвентарь, столовую посуду и столовые принадлежности, инвентарь для социально-культурных мероприятий.

#### 1.2.1. Порядок начисления и учета амортизации по основным средствам.

Начисление амортизации для целей бухгалтерского учета производить линейным способом. Действующими нормами считать нормы амортизационных отчислений, исчисленные с учетом срока полезного использования применительно к классификации основных средств, включенных в соответствующие амортизационные группы. Перечень последних дан в приложении 1 к настоящему приказу.

#### 1.2.2. Порядок учета и финансирования ремонта основных средств.

Затраты на ремонт в сумме фактических расходов относить на себестоимость того отчетного периода, в котором были проведены ремонтные работы.

#### 1.2.3. Учет выбытия основных средств.

Для обобщения информации о выбытии основных средств, а также для выявления финансовых результатов от продажи основных средств использовать счет 91 «Прочие доходы и расходы».

#### 1.2.4. Учет поступления, создания и амортизации нематериальных активов.

Нематериальные активы учитывать на счете 04 «Нематериальные активы» в первоначальной оценке. Амортизацию начислять линейным способом с отнесением исчисленной суммы в дебет счетов учета затрат на производство и кредит счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

### 1.3. Материальные оборотные средства.

### 1.3.1. Порядок отражения в бухгалтерском учете процесса приобретения и заготовления материалов.

В учете процесса приобретения и заготовления материально-производственных запасов использовать счет 10 «Материалы». При оприходовании от поставщиков материально-производственных запасов приходные ордера не выписывать. Реквизиты приходного ордера указывать на счетах, накладных или других документах поставщиков путем наложения на них штампа организации.

Списание стоимости материально-производственных запасов при выбытии производить по способу средней себестоимости.

### 1.4. Затраты на производство, калькулирование себестоимости продукции и формирование производственного результата; выпуск продукции.

#### 1.4.1. Учет затрат на производство.

Применять для учета изготовления продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления позаказный метод учета. В течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) с кредита счетов учета ресурсов собирать затраты отчетного периода с подразделением на прямые, относимые в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и косвенные (накладные), относимые в дебет собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Расходы, собранные на этих счетах, подлежат списанию в конце периода в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» по принадлежности с одновременным их распре-

делением между объектами калькулирования пропорционально основной заработной плате основных рабочих.

Учитывая месячный цикл производственного процесса, незавершенное производство списывать ежемесячно полностью на затраты проданной продукции (работ, услуг).

#### 1.4.2. Схема учета выпуска продукции.

Выпущенная готовая продукция оприходуется на склад, при передаче из производства с отражением по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и кредиту счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

Эта запись производится в бухгалтерском учете на сумму фактической производственной себестоимости. При сдаче продукции на склад применять учетные цены (плановые). Отражение в учете выпуска готовой продукции по плановой себестоимости осуществлять записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Дальнейшее движение готовой продукции отражается в текущем учете по учетным (плановым) ценам.

#### 1.4.3. Определение выручки от продажи продукции (работ, услуг).

Расходы на продажу (коммерческие расходы) признавать в качестве расходов по обычным видам деятельности с отнесением в полном размере на себестоимость проданной продукции по каждому отчетному периоду.

Выручку определять по мере отгрузки продукции на основании счетов-фактур по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счетов 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

#### 1.4.4. Распределение и использование чистой прибыли.

Использование чистой прибыли производить без предварительного распределения по фондам.

Неиспользованную часть прибыли списывать с дебета счета 90 «Прибыли и убытки» в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

1.4.5. Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в отчетности отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат отнесению на издержки производства (либо на соответствующие источники средств) в течение срока, к которому они относятся. Такого рода расходы отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов».

1.4.6. Предусмотреть создание резервов по сомнительным долгам, предстоящих расходов на оплату отпусков, на выплату вознаграждений по итогам работы за год.

## **II. Техника ведения бухгалтерского учета**

2.1. Ведение бухгалтерского учета имущества и хозяйственных операций осуществлять способом двойной записи в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. от 07.05.03 №38н).

Форма учета — журнально-ордерная.

2.2. Инвентаризация имущества и обязательств.

Проведение инвентаризации обязательно: при передаче имущества в аренду, при смене материально ответственных лиц, при установлении фактов хищений и злоупотреблений, а также порчи ценностей, в случае пожара или стихийных бедствий, а также перед составлением годовой отчетности, но не ранее 1 октября отчетного года.

### III. Организация бухгалтерской службы

3.1. Бухгалтерский учет осуществляет бухгалтерия, возглавляемая главным бухгалтером.

3.2. Главный бухгалтер назначается или освобождается от должности директором и подчиняется непосредственно директору.

3.3. Главный бухгалтер должен руководствоваться Законом РФ «О бухгалтерском учете», настоящим приказом, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, нормативными документами, утвержденными в установленном порядке, и несет ответственность за соблюдение содержащихся в них общих методологических принципов бухгалтерского учета.

3.4. Главный бухгалтер обеспечивает контроль и отражение на счетах бухгалтерского учета всех осуществляемых хозяйственных операций, предоставление оперативной информации, подготовку в установленные сроки бухгалтерской отчетности, осуществление экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности организации по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления и мобилизации внутрихозяйственных резервов.

3.5. Главный бухгалтер подписывает документы, являющиеся основанием для приема и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетных кредитных и финансовых обязательств.

3.6. Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплины.

3.7. Контроль за исполнением приказа возлагаю на себя.

Директор ООО «Искра»

*Степанцов Г.А.*

Проект приказа подготовил

Главный бухгалтер

*Григорьев Н.Ф.*

Организация помимо составления учетной политики для целей бухгалтерского учета обязана подготовить приказ по учетной политике и в целях налогообложения.

Ниже приведен приказ ООО «Искра» по учетной политике для целей налогообложения.

### Приказ № 67/2

5 декабря 2003 г.

г. Ростов-на-Дону

#### **По учетной политике на 2004 г. ООО «Искра» для целей налогообложения**

Исходя из норм, закрепленных в главах 21 и 25 НК РФ, и в целях формирования в организации единой учетной политики по налогообложению отдельных хозяйственных операций и оценке активов *приказываю:*

1. Формировать учетную информацию для целей налогового учета применительно к требованиям, перечень которых установлен в приложении 1 к настоящему приказу.
2. Формы учетных регистров для целей налогового учета и их состав определять в пределах перечня, утвержденного Министерством по налогам и сборам РФ.
3. Признать датой для исчисления налога на добавленную стоимость дату поступления денежных средств за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги.

4. Установить дату формирования дохода для исчисления налога на прибыль по методу начисления.
5. По основным средствам (приложение 2) начислять амортизацию линейным методом.
6. По основным средствам (приложение 3) начислять амортизацию нелинейным методом.
7. Оценку материально-производственных запасов при использовании в процессе производства продукции, выполненных работах или оказанных услугах осуществлять по стоимости последних по времени закупок (методу ЛИФО).
8. Предусмотреть создание резервов по сомнительным долгам, предстоящих расходов на оплату отпусков и на выплату вознаграждений по итогам работы за год.

Директор ООО «Искра»

*Степанцов Г.А.*

Проект приказа подготовил

Главный бухгалтер

*Григорьев Н.Ф.*

Необходимость раскрытия учетной политики распространяется только на предприятия, обязанные по законодательству, согласно учредительным документам либо по собственной инициативе, публиковать свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично. В связи с этим предприятие должно четко определиться с перечнем и содержанием информации, составляющей его коммерческую тайну.

Обязанность публикации годового отчета, бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках распространяется на открытые акционерные общества, которые должны ежегодно публиковать указанную отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Открытые акционерные общества могут публиковать бухгалтерский баланс по сокращенной форме. Основанием при

этом является наличие одновременно следующих финансовых показателей деятельности такого общества:

- валюта бухгалтерского баланса на конец отчетного года не превышает 400000-кратного размера минимальной оплаты труда, установленного законодательством Российской Федерации;
- выручка (нетто) от реализации товаров, продукции работ, услуг за отчетный год не превышает миллионкратного размера минимальной оплаты труда, установленного законодательством Российской Федерации.

Наряду с Законом РФ «О бухгалтерском учете» действует Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, в котором конкретизированы единые методологические принципы бухгалтерского учета в части, не противоречащей Закону. В дальнейшем предусматривается его доработка таким образом, что в него должны войти соответствующие нормы и правила бухгалтерского учета с дополнительными комментариями. Более полно найдут отражение технические аспекты бухгалтерского учета.

На уровне организации методологическое обеспечение бухгалтерским учетом определяется применением:

- ◆ разработанного на основе типового плана счетов рабочего плана, содержащего синтетические и аналитические счета и обеспечивающего необходимой информацией аппарат управления и внешних пользователей;
- ◆ типовых межотраслевых и отраслевых форм первичных учетных документов для регистрации экономических событий. Те из событий, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности в части оформления, должны соответствовать общим требованиям и перечню обязательных реквизитов;
- ◆ действующей модели текущего контроля за экономическими событиями исходя из их содержания;

- ◆ разработанной технологии проведения инвентаризации и методов оценки отдельных видов имущества и обязательств;
- ◆ правил документооборота и технологии обработки учетной информации на базе действующей организации учета и имеющихся технических средств.

Таким образом, на каждом из уровней управления решаются свои задачи. Вместе с тем все они в конечном итоге направлены на регламентацию и оптимизацию учетного процесса в соответствии с методологическими принципами бухгалтерского учета.

Методологические принципы бухгалтерского учета как часть учетной политики предприятия предусматривают:

- ◆ наличие имущественной обособленности и обязательств организации от их собственников и других организаций;
- ◆ допущение непрерывности функционирования организации, т. е. отсутствие намерения прекратить свою деятельность в обозримом будущем;
- ◆ последовательность в осуществлении своей деятельности от одного отчетного периода к другому и, следовательно, отсутствие намерения не платить по своим обязательствам (допущение последовательности применения учетной политики);
- ◆ соблюдение момента начисления, т. е. доходы и расходы принимаются к учету не по моменту их формирования, а по тому отчетному периоду, к которому они относятся (допущение временной определенности фактов экономических событий).

Учетная политика организации призвана обеспечить:

- ◆ полное и своевременное отражение методом двойной записи всех фактов экономических событий, происходящих на предприятии (требования полноты);
- ◆ соблюдение большой осторожности в своих действиях, нанесение своими действиями преднамеренного ущерба фи-

нансовой устойчивости фирмы (принцип осмотрительности);

- ◆ преобладание правовых и экономических подходов над формальным пониманием отдельных действующих положений (принцип приоритета содержания над формой);
- ◆ равенство начальных и конечных остатков, а также оборотов по дебету и кредиту аналитических счетов и субсчетов начальному и конечному остатку, равно оборотам по дебету и кредиту объединяющего их синтетического счета (принцип непротиворечивости);
- ◆ экономное и рациональное ведение бухгалтерского учета с учетом конкретной деятельности организации (требование рациональности);
- ◆ принцип периодичности, т. е. разграничения учетного (месяц) и отчетного периода (квартал, полугодие, 9 месяцев, год) для целей исчисления финансового результата организации, с одной стороны, и представления внешним потребителям информации о финансовом состоянии организации, с другой стороны;
- ◆ принцип составления и публикации бухгалтерской отчетности (неизменность ее состава, сопоставимость показателей статей баланса, отчета о прибылях и убытках на начало и конец отчетного года, публичность отчетности).

Отмеченные подходы в методологическом обеспечении бухгалтерского учета следовало бы дополнить еще одним, действующим в странах с рыночной экономикой, но не декларируемом в отечественном учете. Он гласит: первоначальная запись признается достоверной, если она оформлена документально и иное не оговорено участниками сторон, или не доказано в судебном порядке. Данный принцип определяет главенство Закона, что исключает основу для осуществления органами исполнительной власти действий, противоречащих законодательным и нормативным актам.

Отсутствие соответствующих способов в процессе постановки отдельных вопросов бухгалтерского учета ставит перед организацией проблему выбора иных подходов. Главное, чтобы они не противоречили Положению по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/98) «Учетная политика организации».

Учетная политика оформляется приказом или распоряжением руководителя в срок не позднее первой публикации годовой отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Ее изменение в отчетном периоде, как правило, не допускается. Исключением является изменение действующего законодательства в течение года или каких-либо нормативных актов, осуществление реорганизационных процедур (разделения, присоединения, выделения, слияния), смены собственников, разработки новых способов ведения бухгалтерского учета. Эти изменения также должны быть оформлены необходимой организационно-распорядительной документацией по предписанию.

Все изменения, кроме указанных, должны быть приурочены к началу хозяйственного года, аргументированно обоснованы и, по возможности, исчислены в стоимостном выражении.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

## 10.2. Организационное обеспечение бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет как функция управления имеет свою организационную структуру.

Организационное обеспечение бухгалтерского учета должно быть подчинено задаче своевременного предоставления аппарату достоверной и необходимой информации с наименьшими издержками.

Решение этой задачи обеспечивается совокупностью факторов, каждый из которых реализуется исходя из сложившихся традиций, конкретных условий функционирования предприятия и объема учетной работы.

Объем учетной работы, точнее содержание *учетного процесса*, предусматривает осуществление данной работы в определенной последовательности, этапам, тесно связанным между собой и представляющим единую систему.

Основными этапами учетного процесса являются:

- отслеживание экономических событий;
- их измерение;
- первичная регистрация;
- обработка первичных данных;
- получение соответствующих показателей, отвечающих запросам конкретных потребителей;
- организация внутреннего контроля в направлении подтверждения достоверности, законности и экономической целесообразности принимаемых решений.

Реализация этих этапов во многом определяется сложившимися условиями организации труда на конкретном предприятии, уровнем автоматизации бухгалтерского учета, квалификацией счетного персонала и другими факторами.

Организационное обеспечение бухгалтерского учета предполагает его разграничение на управленческий и финансовый учет. Хотя между ними нет резкой границы, тем не менее такая процедура необходима. Она четко определяет направление потоков учетной информации между отдельными пользователями, создает основу управления по формированию производственной себестоимости изготавливаемой продукции и стратегического развития фирмы. Эта информация доступна только ее менеджерам. Правила организации управленческой бухгалтерии определяет само предприятие.

Финансовый учет регулируется в той или иной степени.

Поэтому для него разрабатывается определенная система требований и принципов.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии и соблюдение действующего законодательства несет его руководитель. Это общая норма. В его компетенцию входит утверждение учетной политики, рабочего плана счетов, форм первичных учетных документов (для оформления хозяйственных операций, по которым нет типовых форм), порядка проведения инвентаризаций, правил организации документооборота, других процедур, необходимых в целях организации бухгалтерского учета.

Законом РФ «О бухгалтерском учете» установлено также, что руководитель организации вправе лично вести бухгалтерский учет. Однако не оговорено, в каких случаях эта функция может совмещаться им, но можно предположить, что подобный вариант более приемлем на предприятиях малого бизнеса, например в обществе с ограниченной ответственностью (ООО).

Возможно учреждение самостоятельной бухгалтерской службы, возглавляемой главным бухгалтером. Такая служба рассматривается как одно из структурных подразделений предприятия наряду со службой (отделом) главного технолога, маркетинга и т. п.

Главный бухгалтер непосредственно подчиняется руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Это специальная норма. С этих позиций рассматривая организацию бухгалтерского учета на предприятии, следует сделать вывод о том, что решение указанной задачи лежит на главном бухгалтере организации.

Ведение бухгалтерского учета возможно на договорных началах централизованной бухгалтерией, независимой специализированной организацией или, наконец, профессионалом-

бухгалтером, имеющим соответствующее высшее или среднее специальное образование.

В любом случае выбор той или иной организационной формы бухгалтерского учета представляет собой важный фактор рационализации учетного процесса. Причем, если ранее, до широкого внедрения в учетный технологический процесс ПЭВМ, более предпочтительным являлось создание централизованных бухгалтерий, то в настоящее время ситуация иная. Большие возможности имеет децентрализация учета. Основной довод — автоматизация рабочего места бухгалтера. Другие факторы: объем учетных работ, численность персонала, номенклатура производственных запасов и готовой продукции, количество поставщиков и покупателей и т. п. — приобретают менее важное значение.

Поэтому должностные обязанности работников учета должны быть перераспределены исходя из степени их загруженности, средств и каналов передачи учетных данных при прямой и обратной связи между уровнями в системе управления.

Различают три вида разделения труда учетного персонала:

- предметное;
- линейное;
- функциональное.

*Предметный вариант* разделения труда предполагает распределение документов в соответствии с названием отделов:

- расчетный отдел;
- производственный отдел;
- отдел расчетов;
- отдел сбыта;
- общий отдел.

Каждый отдел занимается текущим учетом от начала до конца по группе счетов исходя из их экономической однород-

ности. Например, расчетный отдел ведет учет расчетов с персоналом по оплате труда и приравненным к ней платежам; материальный отдел — по группе счетов производственных запасов и т. д. Отдел может включать несколько работников, возглавляемых старшим бухгалтером.

Предметный подход является распространенным на средних и крупных акционерных, а также государственных предприятиях.

*Линейный вариант* разделения труда наиболее типичен для организации учета в структурных подразделениях предприятия (цехах, производствах). Весь учетный процесс: от наблюдения, сбора, регистрации до систематизации, группировки, обработки и обобщения — осуществляется так называемыми «учетными группами».

*Функциональный вариант* разделения труда предусматривает, что каждый работник или определенная группа работников специализируется на выполнении однородных учетных операций. Эти операции, как правило, соответствуют стадиям технологического процесса формирования учетной информации. Он в большей степени соответствует современному уровню формирования информационной системы в организации с высоким уровнем применения вычислительной техники.

Независимо от организационного строения бухгалтерского аппарата объем обязанностей для каждого бухгалтера должен определяться должностной инструкцией, разрабатываемой главным бухгалтером. При этом не исключается и второй альтернативный вариант, когда разработка такой инструкции возлагается непосредственно на бухгалтера соответствующего участка. В дальнейшем его видение организации бухгалтерского учета, подготовленное в качестве рабочего документа, корректируется главным бухгалтером путем окончательной доработки и утверждения должностной инструкции. В любом случае наличие должностной инструкции на каждом рабочем месте бухгалтера повышает персональную от-

ветственность, а следовательно, способствует подготовке качественной и своевременной учетной информации для целей управления.

Вместе с тем, независимо от варианта разделения труда, организационный аспект учетной политики должен быть подчинен созданию оптимальной схемы документооборота. Ее построение предусматривает четкое деление прохождения и обработки соответствующей документации на отдельные этапы. В каждом из них должны быть определены графики выполнения отдельных видов учетных работ, установлены их объемы, конкретные исполнители. На входе и выходе первичных учетных документов и соответствующих учетных регистров следует разработать определенные схемы внутреннего контроля. Последние должны составлять часть должностных инструкций бухгалтеров. Периодически следует обобщать степень эффективности организационной структуры аппарата бухгалтерии. Определяющим критерием такой эффективности может являться отсутствие рекламаций со стороны пользователей учетной информации, полное и качественное ее содержание. Если подобная цель не достигнута, следует установить, в чем ее причины: отсутствие необходимых условий для выполнения данной цели, или сама цель выбрана неверно. Полученные результаты по материалам проверки являются основой для разработки перечня мероприятий по совершенствованию учетного процесса и новых схем документооборота, направленных на достижение конечной цели бухгалтерии — своевременно подготовить необходимую информацию, на основе которой будет подготовлена достоверная и прозрачная отчетность для соответствующих ее пользователей. Эти действия должны реализовываться в рамках установленного календарного плана, ответственных исполнителей и оформлены в виде приказа руководителя на основе представленного соответствующего обоснования главным бухгалтером.

Соответствующая схема документооборота должна дополняться разработкой конкретных индивидуальных планов-графиков в разрезе участков, отделов, складов, отдельных исполнителей.

По каждому структурному подразделению организации устанавливается определенный объем работ, его содержание, перечень входящих документов, разработанных в данном подразделении, обосновывается целесообразность использования его в целях управления, а также перечень исходящей документации из соответствующего отдела, участка и т. п., адреса этой документации, сроки передачи.

Объем работы структурных подразделений формируется путем обобщения индивидуальных планов-графиков каждого исполнителя.

Ответственность за разработку и исполнение графиков, правильное и своевременное составление необходимых документов, определенных этими графиками, сроков передачи их в бухгалтерию несут лица, заполнившие и подписавшие эти документы. Центральной фигурой, осуществляющей контроль за соблюдением графика документооборота, является главный бухгалтер. Его указания в этой части являются обязательными для всех исполнителей и структурных подразделений организации.

По мере использования документов в учетном процессе их сдают в архив. Это завершающий этап документооборота.

### 10.3. Техническое обеспечение бухгалтерского учета

Техническое обеспечение бухгалтерского учета представляет собой комплекс процедур, реализация которых позволяет обеспечить методологический и организационный аспекты учетной политики на уровне современных требований к постановке бухгалтерского учета.

Комплекс процедур включает наличие:

- ◆ рабочего плана счетов, разработанного организацией на базе типового плана финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению;
- ◆ альбома форм первичных документов по каждому участку работы бухгалтерии;
- ◆ современных средств вычислительной техники, составляющих основу автоматизированной формы бухгалтерского учета;
- ◆ кодификаторов объектов синтетического и аналитического учета;
- ◆ квалификационного уровня бухгалтеров, соответствующего современным требованиям управления организацией;
- ◆ комплекса организационно-технических и санитарно-гигиенических мероприятий по оптимизации учетного процесса;
- ◆ организации внутрифирменного контроля;
- ◆ соответствующего уровня культуры производственных отношений в коллективе бухгалтерии.

В приведенном перечне требований, формирующих техническое обеспечение бухгалтерского учета, определяющим является обеспечение квалификационного уровня бухгалтеров, а также соответствующего уровня культуры среди сотрудников бухгалтерского аппарата. Эти два условия являются определяющими на стадии внедрения системы управления базой данных (СУБД) и автоматизации документооборота.

Система организации автоматизированного документооборота поддерживает на заданном уровне стратегическую систему управления, дает возможность учетной обработки всех видов и форм документов, в том числе аудио- и видеодокументов, обеспечивает согласованность с другими подсистема-

ми. Наконец, достоинством данной системы документооборота является поддержка многоуровневой иерархической структуры обращения документов. В конечном итоге реализация таких подходов в организации автоматизированного документооборота — это переход на качественно новый этап постановки бухгалтерского учета в организации, а следовательно, и более эффективный уровень управления.

### **Вопросы для самопроверки**

1. *Раскройте содержание понятия «учетная политика предприятия».*
2. *Какова схема управления бухгалтерским учетом в стране?*
3. *В чем сущность методологического обеспечения бухгалтерского учета?*
4. *Дайте определение содержанию организационного обеспечения бухгалтерского учета.*
5. *Раскройте содержание понятия «техническое обеспечение бухгалтерского учета».*

### **Тесты к главе 10**

Определите правильные ответы на поставленные вопросы.

*Вопрос 1. Как вы представляете понятие «учетная политика предприятия»?*

*Ответы:*

1. Жесткую конструкцию правил (положений), регулирующих порядок организации бухгалтерского учета экономического субъекта, не подлежащих изменению и дополнению в отчетном году .....
2. Набор определенных правил постановки отдельных объектов учета, носящих рекомендательный характер для менеджеров .....

3. Разработанный организацией перечень правил ведения учета на различных участках ее финансово-хозяйственной определенной деятельности в пределах действующего законодательства .....
4. Определенный перечень правил, установленный организацией исходя из ее финансовой устойчивости на дату составления приказа по учетной политике. ....

**Вопрос 2.** Распространяются ли требования ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» на кредитные и бюджетные учреждения?

**Ответы:**

1. Да .....
2. Нет, только на кредитные учреждения .....
3. На все организации, являющиеся юридическими лицами (кроме бюджетных учреждений) .....
4. На все организации, являющиеся юридическими лицами (кроме кредитных и бюджетных учреждений). ....

**Вопрос 3.** При формировании учетной политики, что должна в ней раскрывать организация?

**Ответы:**

1. Стратегию своего развития на ближайшую перспективу .....
2. Стратегию своего развития на перспективу за пределами одного года .....
3. Способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями .....
4. По каждому отчетному периоду должна раскрываться информация об эффективности принимаемых администрацией решений на отдельных участках финансово-хозяйственной деятельности организации. ....

**Вопрос 4.** Составляющими учетной политики являются...

**Ответы:**

1. Методологическое обеспечение бухгалтерского учета .....
2. Техническое обеспечение бухгалтерского учета .....
3. Организационное обеспечение бухгалтерского учета .....

4. Методологическое, техническое и организационное обеспечение бухгалтерского учета. ....

**Вопрос 5.** Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются...

**Ответы:**

1. Ф3 РФ «Об бухгалтерском учете» .....
2. Соответствующими положениями по бухгалтерскому учету .
3. Экономической службой организации в соответствии с задачами, определенными ею в процессе реализации уставной деятельности .....
4. Руководителем организации в процессе оценки ее обязательств.

**Вопрос 6.** Кем формируется учетная политика организации?

**Ответы:**

1. Главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе бизнес-плана и утверждает ее руководителем .....
2. Главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе требований и рекомендаций ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» и утверждает ее руководителем .....
3. Главным экономистом организации и утверждает ее руководителем .....
4. Управляющим организации и утверждает ее руководителем. ....

**Вопрос 7.** В чем заключается отражение последствий изменения учетной политики организации?

**Ответы:**

1. В корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному .....
2. В предоставлении дополнительных форм отчетности соответствующим пользователям .....
3. Подготовкой приказа руководителем организации о содержании последствий изменения ее учетной политики .....

4. В признании последствий изменения учетной политики организации. ....

**Вопрос 8.** Производятся какие-либо записи в учете при осуществлении корректировок в связи наличием последствий изменения учетной политики организации?

**Ответы:**

1. Нет .....
2. Нет, если иное не предусмотрено действующим законодательством .....
3. Нет, если иное не предусмотрено в приказе по учетной политике организации .....
4. Да. Составляются бухгалтерские записи на величину изменений. ....

**Вопрос 9.** С учетом каких требований бухгалтерского учета в учетной политике организации утверждается ее рабочий план счетов, содержащий синтетические и аналитические счета для отражения текущей деятельности?

**Ответы:**

1. Непрерывности деятельности .....
2. Имущественной обособленности .....
3. Непротиворечивости .....
4. Своевременности, полноты учета и отчетности. ....

**Вопрос 10.** Какие способы ведения бухгалтерского учета признаются в учете существенными?

**Ответы:**

1. Любые, без знания о применении которых невозможна достоверная оценка степени финансовой устойчивости фирмы заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации .....
2. В пределах установленного процента, определяющего порог устойчивости фирмы .....
3. Способы распределения расходов на управление между объектами калькуляции .....

4. Принцип существенности в учетной политике организации не декларируется. ....

**Вопрос 11.** Выбор одного или нескольких способов, допускаемых законодательством и нормативными актами, определяет фирма при формировании учетной политики по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета?

*Ответы:*

1. Одного из нескольких .....
2. Нескольких .....
3. Одного или нескольких .....
4. Данный подход не декларируется в ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». ....

**Вопрос 12.** Применяются ли филиалами, представительствами и иными подразделениями способы ведения бухгалтерского учета, избранные головной организацией?

*Ответы:*

1. Нет .....
2. Да.....
3. В зависимости от финансовой устойчивости структурных подразделений .....
4. Да, если в учетной политике прямо указывается на то, что соответствующие способы ведения бухгалтерского учета распространяются и на конкретные структурные подразделения организации. ....

**Вопрос 13.** С какого периода применяется учетная политика, разработанная вновь созданной организацией?

*Ответы:*

1. С даты представления первой бухгалтерской отчетности .....
2. С даты постановки на учет в налоговой инспекции .....
3. С даты приобретения прав юридического лица (государственной регистрации) .....
4. С 1 января первого года, следующего за годом получения статуса юридического лица. ....

**Вопрос 14.** Считается ли изменением учетной политики утверждение организацией способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее в ее деятельности, или возникли впервые?

**Ответы:**

1. Нет .....
2. Да .....
3. Да, если эти способы не оказали существенного влияния на деятельность организации .....
4. Данный вариант не рассматривается в ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» .....

**Вопрос 15.** С какого периода должны вводиться в действие изменения в учетной политике организации?

**Ответы:**

1. С 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения, соответствующим организационно-распорядительным документом .....
2. С даты ввода в действие новых законодательных актов, определивших необходимость изменения учетной политики организации .....
3. С даты утверждения руководителем новых способов ведения бухгалтерского учета, разработанных организацией .....
4. С даты осуществления реорганизационных процедур организации. ....

**Вопрос 16.** Какое правило в отношении формирования учетной политики применяется к филиалам и представительствам иностранных организаций, находящихся на территории РФ?

**Ответы:**

1. Эти организации могут формировать учетную политику в соответствии с требованиями ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» .....
2. Эти организации могут формировать учетную политику в соответствии с правилами их страны .....
3. Эти организации могут формировать учетную политику в со-

ответствии с правилами, предусмотренными выше (см. п. 1, 2) по одному из указанных вариантов, предварительно согласованных с Министерством финансов РФ .....

4. Эти организации могут формировать учетную политику исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) ...

**Вопрос 17.** В приказе по учетной политике организации утверждает ли порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации?

*Ответы:*

1. Да, если иное не предусмотрено действующим законодательством .....
2. Нет .....
3. Да .....
4. Да, при условии, что данный вопрос предварительно согласован с руководящим органом организации .....

**Вопрос 18.** На что организация при разработке учетной политики должна обращать большее внимание: на признание в бухгалтерском учете возможных доходов и активов или расходов и обязательств?

*Ответы:*

1. На признание в бухгалтерском учете доходов и активов, чем расходов и обязательств .....
2. На признание в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности) .....
3. На признание в бухгалтерском учете доходов и активов, поскольку в условиях современной системы налогообложения организация должна постоянно иметь устойчивое финансовое положение .....
4. На признание в бухгалтерском учете доходов и активов, поскольку приоритетное решение данной проблемы не противоречит отражению в учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из эко-

номического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой) .....

**Вопрос 19.** Как должна поступить организация, когда при разработке учетной политики по конкретному направлению в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета?

**Ответы:**

1. Согласовать принятое решение организацией с налоговой инспекцией по месту ее постановки на учет .....
2. Приостановить разработку учетной политики в данном направлении до времени, когда соответствующее решение будет принято на законодательном уровне .....
3. Согласовать принятое решение организации с налоговой инспекцией и внебюджетными органами по месту постановки на учет в этих структурах .....
4. Организация в такой ситуации разрабатывает самостоятельно соответствующий способ исходя из требований ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» и иных положений по бухгалтерскому учету .....

**Вопрос 20.** На что организация при раскрытии учетной политики должна обращать большее внимание?

**Ответы:**

1. На создание резервов .....
2. На раскрытие способов бухгалтерского учета, существенно влияющих на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности .....
3. На своевременное погашение дебиторской задолженности ...
4. На своевременное погашение кредиторской задолженности ...

Правильность выбранных ответов сопоставьте с ответами на с. 597.

# Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами

---

---

## 11.1. Международные бухгалтерские стандарты и совершенствование нормативного правового регулирувания бухгалтерского учета

До 70-х годов XX века международное разделение труда не получило широкого развития. Поэтому бухгалтерский язык как всеобщий язык бизнеса не получил интернационального признания, и каждая страна разрабатывала свои правила (стандарты) ведения бухгалтерского учета. Например, в США это Общепринятые принципы учета (Generally Accepted Accounting Principles — GAAP), в Великобритании — Положения о стандартах ведения учета (Statements of Standard Accounting Practice — SSAP). Всего к концу 60-х годов в мире сформировались и получили применение свыше 100 национальных учетных систем. По признаку однотипности методологических подходов к построению систем бухгалтерского учета сформировалась трехмодельная классификация учетных систем:

1. Англо-американская модель, объединившая в основном англоязычные страны (США, Великобритания, Австралия и др.). Организация бухгалтерского учета в законодательном плане ме-

нее регламентируется и в значительной степени ориентирована на стандарты, разрабатываемые профессиональными организациями бухгалтеров, включая и нормы профессиональной этики. Гибкость в принятии и функционировании учетной политики на уровне как отдельного предприятия, так и всей учетной системы — отличительная черта данной модели.

2. Континентальная модель объединяет европейские страны с развитой рыночной экономикой (Франция, Германия, Австрия и др.). Для нее характерным является высокий уровень законодательного регулирования бухгалтерского учета, а потому большой консерватизм учетной политики.

Достаточно в этой связи сослаться на организацию учета во Франции, в основе которой лежит «Система бухгалтерского учета на предприятии» — нормативный документ, подготовленный Орденом экспертов-бухгалтеров Франции под руководством Министерства экономики и финансов.

Характерной особенностью системы французского бухгалтерского учета является наличие подробного Генерального (нормативного) плана счетов, призванного быть основой при составлении фирмами рабочих планов счетов бухгалтерского учета. Такая особенность, как известно, присуща и схеме организации бухгалтерского плана счетов РФ, хотя в основе его лежит иной подход. Для российского плана счетов более характерна схема построения, созвучная формированию валового внутреннего продукта.

В основе группировки счетов плана счетов Франции более четко просматриваются принципы, обеспечивающие процесс сохранения и приумножения капитала, формирования прибыли, исчисления финансового результата по методу начисления. Поэтому во французском плане счетов классы\* построены в иной последовательности. Так, класс 1 «Счета капитала» включает 8 счетов:

— счет 10 «Капитал и резервы»;

---

\* Соответствуют разделам российского Плана счетов.

- счет 11 «Капитал, погашаемый государством»;
- счет 12 «Результат отчетного периода»;
- счет 13 «Субсидии на капиталовложения»;
- счет 14 «Регламентируемые резервы»;
- и др. счета (счет 15 «Особые бессрочные займы» и пр.).

Тем не менее при всем консерватизме системы нормативного регулирования бухгалтерского учета Франции, она гармонизирована с нормами Комитета по международным стандартам по бухгалтерскому учету — International Accounting Committee (IASC), хотя имеет отличия от англосаксонских стран. В них под влиянием IASC различают двенадцать принципов бухгалтерского учета. В системе бухгалтерского учета Франции эти принципы закреплены на законодательном уровне, либо их применение рассматривается в общепринятом сложившемся порядке.

Дискуссии, наметившиеся в реформировании отечественного бухгалтерского учета, предусматривают отход от континентальной модели в направлении перераспределения государственных функций его регулирования, составления финансовой отчетности и передаче их профессиональным общественным организациям, в том числе Институту профессиональных бухгалтеров.

3. Южноамериканская модель (Аргентина, Боливия, Бразилия и др.), ориентированная на высокий уровень инфляционных процессов в экономике. Тем не менее содержание ее также ориентировано на удовлетворение в учетной информации государственных структур управления. Как правило, организации используют унифицированные формы первичной учетной документации.

4. Исламская модель имеет место в большей степени в арабских странах (Ирак, Иран и др.). Ее содержание учитывает религиозные подходы в методологическом обеспечении бухгалтерского учета. Тем не менее в построении данной модели достаточно четко определен рыночный подход к оценке соответствующих активов и обязательств экономических субъектов.

В 70-х годах усилился процесс свободного перемещения капитала из одной страны в другую. Однако осуществление со-

вместной деятельности компаний затруднялось из-за наличия национальных систем бухгалтерского учета. В связи с этим среди инвесторов, банкиров и лиц других профессий, связанных с экономикой, остро встала проблема разработки общедоступных учетных систем, которые являлись бы своего рода кодексом профессиональной этики. Данное направление получило название гармонизации учета, результатом чего явилась подготовка международных стандартов финансовой отчетности (International Accounting Standards). Международные стандарты не являются обязательными и носят рекомендательный характер. Они в первую очередь целесообразны для международных компаний, которые обязаны консолидировать финансовую отчетность дочерних предприятий, работающих в разных странах. Стандарты также необходимы для фирм, намеревающихся привлечь средства иностранных инвесторов. Их внедрение в нашей стране логично по мере развития законодательства.

Продолжающаяся глобализация экономики предопределила необходимость дальнейшей разработки учетных систем на международном уровне. Поэтому к настоящему времени к ранее функционирующим трем моделям учетных систем можно добавить четвертую модель — международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Международные стандарты разрабатываются с 1973 г., когда был создан Комитет по международным стандартам, объединивший профессиональные организации бухгалтеров из 9 стран: Соединенных Штатов Америки, Великобритании, Канады, Франции, Германии, Нидерландов, Японии, Австралии и Мексики. В настоящее время Комитет объединяет более 100 членов (организаций). Им разработано свыше 30 стандартов по отдельным вопросам бухгалтерского учета.

Перечень международных стандартов финансовой отчетности приведен в табл. 11.1.

**Международные стандарты финансовой  
отчетности (МСФО)**

№ п/п	Номер МСФО	Наименование стандарта	Дата вступления в силу
1	1	Представление финансовой отчетности	1 июля 1998 г.
2	2	Запасы	1 января 1995 г.
3	4	Учет амортизации	1 января 1977 г.
4	7	Отчет о движении денежных средств	1 января 1994 г.
5	8	Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике	1 января 1995 г.
6	9	Затраты на исследования и разработки	1 января 1995 г.
7	10	Условные события и события, происшедшие после отчетной даты	1 января 1980 г.
8	11	Договор подряда	1 января 1995 г.
9	12	Налоги на прибыль	1 января 1998 г.
10	14	Сегментная отчетность	1 июля 1998 г.
11	15	Информация, отражающая влияние изменения цен	1 января 1983 г.
12	16	Основные средства	1 января 1995 г.
13	17	Аренда	1 января 1999 г.
14	18	Выручка	1 января 1995 г.
15	19	Вознаграждения работникам	1 января 1999 г.
16	20	Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи	1 января 1984 г.
17	21	Влияние изменений валютных курсов	1 января 1995 г.
18	22	Объединение компаний	1 января 1995 г.
19	23	Затраты по займам	1 января 1995 г.
20	24	Раскрытие информации о связанных сторонах	1 января 1986 г.

№ п/п	Номер МСФО	Наименование стандарта	Дата вступления в силу
21	25	Учет инвестиций	1 января 1987 г.
22	26	Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)	1 января 1988 г.
23	27	Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании	1 января 1990 г.
24	28	Учет инвестиций в ассоциированные компании	1 января 1990 г.
25	29	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	1 января 1990 г.
26	30	Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов	1 января 1991 г.
27	31	Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности	1 января 1992 г.
28	32	Финансовые инструменты: раскрытие и предоставление информации	1 января 1996 г.
29	33	Прибыль на акцию	1 января 1998 г.
30	34	Промежуточная финансовая отчетность	1 января 1999 г.
31	35	Прекращаемая деятельность	1 января 1999 г.
32	36	Обесценение активов	1 января 2002 г.
33	37	Резервы, условные обязательства и условные активы	1 января 2002 г.
34	38	Нематериальные активы	1 января 2002 г.
35	39	Финансовые инструменты: признание и оценка	1 января 2001 г.
36	40	Инвестиционная собственность	1 января 2001 г.
37	41	Учет в сельском хозяйстве	1 января 2003 г.

Некоторые стандарты, не приведенные в таблице, пересматриваются.

Разработанные стандарты отличаются многовариантностью

выбора постановки учета отдельных объектов. Причем перечень вариантов не всегда совпадает с российскими стандартами. Так, международный стандарт 16 «Основные средства» в части их амортизации содержит только три метода:

- 1) равномерного начисления;
- 2) уменьшаемого остатка;
- 3) суммы изделий.

В отечественном Положении (стандарте) «Учет основных средств» (ПБУ6/01) используются 4 метода:

- 1) линейный способ, созвучный первому методу по МСФО;
- 2) способ уменьшаемого остатка;
- 3) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). По МСФО соответствует методу «суммы изделий», т.е. в обоих случаях признается сумма амортизации, исчисленная исходя из степени отдачи соответствующего объекта;
- 4) способ списания стоимости по сумме чисел срока полезного использования.

Как видим, в отечественной практике более широкий диапазон применяемых методов начисления амортизации.

В конкретном сопоставлении отечественного бухгалтерского учета с международными стандартами различия проявляются в следующем:

1. По МСБУ, финансовый год может не совпадать с календарным. Более того, система налогообложения США разрешает фирмам самостоятельно устанавливать сроки финансового года. В российской практике такие подходы исключены. Финансовый год должен совпадать с календарным.

2. В российской системе бухгалтерского учета (РСБУ) используется национальная валюта — рубль и ее составляющая — копейка. Отчетность межнациональных компаний подготавливается в валюте страны, где находится их штаб-квартира, но чаще

всего — в долларах США, в то время как дочерние предприятия этих компаний — в национальной валюте страны пребывания.

3. В плане счетов англо-американской модели нумерация счетов отсутствует, а расположение их построено по степени ликвидности — от наиболее ликвидных видов имущества и обязательств к наименее ликвидным. В российском плане счета размещены в обратной зависимости. Аналогично размещение статей бухгалтерских балансов.

4. Бухгалтерский баланс по международным стандартам бухгалтерского учета (МСБУ), в отличие от РСБУ, содержит более подробную информацию, так как наряду с данными отчетного периода он включает аналогичные показатели за тот же период прошлого года. С 1 января 2000 г. в связи с вводом в действие Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» ПБУ 4/99 такая структура баланса определена и в отечественной практике бухгалтерского учета. В то же время по РСБУ отдельные статьи баланса более детализированы, особенно в разрезе отдельных видов дебиторской и кредиторской задолженности. По МСБУ такая детализация имеет место в Отчете о прибылях и убытках.

5. Есть различия в написании цифр, обусловленные национальными традициями. Так, в англо-американской отчетности запятая разделяет разряды целых чисел, а точка — дробную часть от целой. Например, в отчетности указывается цифра в виде 1,384,868.98, а у нас — 1384868, 98.

6. В РСБУ отсутствует процедура (в отличие от южноамериканской модели), позволяющая корректировать отдельные статьи баланса на индекс инфляции. Это снижает достоверность финансовой отчетности в процессе сравнения ее за разные периоды.

7. По МСБУ исправление ошибок допускается только методом «черного сторно», т. е. предыдущая ошибочная запись корректируется только в сторону увеличения. В российской практи-

ке допускается, кроме того, и использование метода «красного сторно».

8. По РСБУ часто используются обороты по корреспондирующим счетам типа «с кредита счета 50 «Касса» в дебет счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т. п. Финансовые же отчеты по МСБУ оперируют только с входящим и исходящим сальдо, а также суммарными оборотами, т. е. не выделяются дебетовый и кредитовый обороты.

9. В МСБУ общепринята практика одновременного отражения хозяйственных операций в учете по дебету нескольких счетов и кредиту нескольких счетов. Отечественная методология бухгалтерского учета отрицает такую корреспонденцию счетов, обоснованно считая, что подобный подход искажает экономическое содержание хозяйственной операции.

10. Правила выполнения отдельных операций различны.

По международным стандартам снятие денег со счета в банке регистрируется в учете в момент печатания платежного поручения с последующей корректировкой в конце месяца операцией «выверки». В РСБУ подобный факт совершенной хозяйственной операции принимается к учету на дату получения банковской выписки. Обязанность по уплате налога считается исполненной организацией с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии у нее на счете денежных средств. Если оплата налога осуществляется наличными, то операция считается исполненной с даты внесения суммы в счет погашения налога в банк, организацию связи или в кассу органа местного самоуправления.

Предприятие, перешедшее на организацию бухгалтерского учета по международным стандартам, при подготовке отчетности может исходить из следующих подходов:

- ◆ готовить «удобный отчет». Его содержание оформляется переводом не только на язык пользователя, но и на его валю-

ту. При этом учетные принципы остаются неизменными. По такому варианту работают японские компании;

- ◆ представлять «частично пересчитанный отчет». В соответствии с принципами учета страны-пользователя учетной информации готовится перевод отчета с пересчетом валюты и частичным пересчетом отдельных элементов финансового отчета. Эта информация оформляется как приложение к отдельным формам отчета. Подобный подход характерен для шведской компании «Вольво»;
- ◆ разрабатывается «удобный перевод» отчетности на языке пользователя без изменения валюты и принципов бухгалтерского учета (типично для финских компаний при ведении переговоров с российскими предприятиями и организациями);
- ◆ готовится «дублирующий финансовый отчет» с переводом, пересчетом валюты и всех показателей отчетности исходя из учетных принципов пользователя, т. е., по сути, составляется два вида отчетности: для себя, в соответствии со сложившимися принципами учета, и для партнера — в соответствии с принципами национального законодательства последнего;
- ◆ в строгом соответствии с международными стандартами учета;
- ◆ отчет составляется исходя из требований национального законодательства, если они не противоречат международным стандартам, язык и валюта такой компании широко используются в мире, а компания функционирует только на своем внутреннем рынке. Этот способ применим для компаний США.

Переход экономики на рыночные отношения объективно потребовал соответствующей адаптации и ее языка бизнеса — бухгалтерского учета.

Поэтому основная цель реформирования системы бухгалтерского учета — обеспечить совмещение национальной систе-

мы бухгалтерского учета с требованиями рыночной экономики и МСФО.

Принципиальные различия в постановке организации отечественного бухгалтерского учета и многих международных стандартов определили первоочередность и последовательность реформирования системы бухгалтерского учета в России.

На начальном этапе были выработаны общие подходы к разработке системы нормативно-правового регулирования, составлен перечень 22 первоочередных национальных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету. Проанализированы тенденции во взаимоотношениях систем бухгалтерского учета и налогообложения, а также проблема регулирования учета государственными органами и профессиональными общественными объединениями.

Первый шаг в данном направлении был сделан с принятием Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. В основе Государственной программы была положена идея разработки такой системы национальных счетов, которая бы позволила исходя из единой методологической базы формировать адекватную оценку хозяйственной деятельности экономических субъектов всех уровней: низшего — отдельной организации, затем отраслевого и народнохозяйственного. Получаемые показатели должны быть сопоставимы с аналогичными показателями, применяемыми в других странах. Такая прозрачность экономики способствует интеграции страны в мировое сообщество, создает более благоприятные условия для привлечения иностранного капитала.

Принятая в 1994 г. Программа реформирования системы бухгалтерского учета в Российской Федерации предусматривала четыре направления:

— приведение концепции бухгалтерского учета в соответствие с действующей новой экономической реальностью в стране.

На базе новой концепции предстоит разработать правила и нормы постановки и организации осуществления бухгалтерского учета и контроля за формированием финансовой информации, отвечающей требованиям ее пользователей;

- реорганизация системы нормативного регулирования бухгалтерского учета путем адаптации ее к новой складывающейся законодательной базе, при изначальном соблюдении наработанных положительных традиций в области бухгалтерского учета, максимально приближенных к требованиям международных стандартов;
- формирование профессии бухгалтера в объеме требований, которые предъявляются к ней современной экономической реальностью и созвучны требованиям к данной профессии в странах с развитой рыночной средой;
- реорганизация системы подготовки и повышения квалификации бухгалтерских кадров.

Расхождение основополагающих принципов отечественного бухгалтерского учета с его международными стандартами состоит:

- в отсутствии законченной концепции бухгалтерского учета, ориентированной на развитые рыночные отношения. Создание такой концепции закладывает основу для разработки правил и норм постановки и реализации методологических приемов бухгалтерского учета, адекватных потребности в получении информации, отвечающей новым экономическим реальностям, сложившимся в мировой экономике;
- в несоответствии действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета нормам гражданского, налогового законодательства и других отраслей права как в самой стране, так и указанным нормам прежде всего в европейских странах. В последних, как известно, методология учета ближе к отечественной практике.

В рамках первого направления должно быть устранено не-

соответствие по основным вопросам российской методологии системы бухгалтерского учета международным стандартам ведения учета и содержания финансовой отчетности. Четко очерчены модели сосуществования и взаимодействия системы бухгалтерского учета и системы налогообложения. Определен порядок формирования текущих издержек по производству продукции, выполненным работам и оказанным услугам, а также их состав. Параллельно должна быть разработана модель (варианты) исчисления финансовых результатов организации. Установлены процедуры корректировки данных финансовой отчетности исходя из различных темпов инфляции. Упорядочены способы оценки отдельных видов имущества и обязательств: созданы инструменты, формирующие основополагающие подходы, обеспечивающие открытость (публичность) финансовой отчетности. Наконец, должна быть создана система вневедомственного независимого контроля (аудита), обеспечивающая достоверность учетной и отчетной финансовой информации.

В рамках второго направления требовалось разработать условия, позволяющие обеспечить доступ всем заинтересованным пользователям к сопоставимой информации о финансовом положении участников рынка.

Содержание этих условий определяет решение вопросов переориентации нормативного регулирования бухгалтерского учета с учетного процесса на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Предстоит переориентировать методологическое обеспечение бухгалтерского учета на организацию финансового учета, предоставив самой организации в пределах действующего законодательства и рекомендаций профессиональных структур определить модель управленческого учета, учитывая стратегию своего развития.

В данном направлении Министерством финансов РФ проделана определенная работа. По состоянию на 1 января 2004 г. разработано 20 положений (стандартов) по бухгалтерскому учету. Начиная с годового отчета за 1995 г. важнейшие показате-

ли оценки финансово-хозяйственной деятельности организации — продажа продукции (работ, услуг), себестоимость, финансовые результаты могли формироваться исходя из принципа начисления. С 1 января 2002 г. этот метод становится определяющим. С вводом в действие нового Плана счетов бухгалтерского учета осуществлена адаптация к международной практике в сложившейся методологии учета формирования финансовых результатов от продаж продукции, выполненных работ и оказанных услуг, а также от других операций, формирующих операционные и внереализационные доходы и расходы. Однако комплексно данный принцип начисления не реализован. Как уже отмечалось, организации малого бизнеса при выборе учетной политики формирования выручки от продаж для целей бухгалтерского учета вправе отходить от общепринятого принципа «по отгрузке», являющегося в настоящее время обязательным для остальных организаций.

С 1996 г. в объем форм бухгалтерской отчетности включены отчет о движении денежных средств и отчет о движении капитала. С отчета за 1998 г. расширен круг пользователей учетной информации по общественным организациям. Они стали представлять отчет о целевом использовании денежных средств. С бухгалтерской отчетности за 2003 год возрос объем информации, представленной в соответствующих формах. В первую очередь изменения коснулись ф. № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу». В частности, введены новые разделы:

- расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- государственная помощь.

В то же время из данной формы отчетности исключены разделы:

- движение заемных средств;

- справки к разделу 2 «Дебиторская и кредиторская задолженность»;
- раздел 4 «Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений».

Тем самым стала более прозрачной отчетность о движении денежных средств.

Теперь в российской бухгалтерской отчетности, так же как и в отчетности по Международным стандартам нет, знака «-» (минус). Если возникает необходимость исключения какой-либо суммы из итога, то она показывается в скобках.

Приняты Основные принципы бухгалтерской (финансовой) отчетности в странах — членах СНГ. Методологические подходы, заложенные в Основные принципы, в дальнейшем были отражены в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

В указанных нормативных документах нашло место разумное сочетание национальных традиций в области бухгалтерского учета с некоторыми международными стандартами финансовой отчетности.

Дальнейшее использование этих стандартов немислимо без участия профессиональных (общественных) организаций, что потребует поднятия статуса самой профессии бухгалтера. Тем самым будет востребовано третье направление в реформировании бухгалтерского учета. Его основу должно составить создание саморегулирующих объединений, способных подготовить положения (стандарты) по методическому обеспечению отдельных объектов бухгалтерского учета. Для того чтобы решить поставленные задачи, требуется сформировать систему профессиональной аттестации бухгалтеров и аудиторов, а также организовать общественный контроль за их деятельностью. Эти подходы востребуют разработку комплекса мер по реорганизации всей системы подготовки и повышения квалификации бухгалтерских кадров.

За истекший период после принятия Государственной программы в концептуальном плане реформирования бухгалтерс-

кого учета были заложены основы новой нормативно-правовой базы, решены вопросы наработки методик учета новых объектов, ранее не характерных для нашей экономики: по нематериальным активам, финансовым вложениям, движению денежных потоков и пр. Сформированы и нормативно закреплены основные концепции учета в рыночной экономике, базовые подходы в формировании публичной отчетности. Определены допустимые отступления от международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Установлено понимание того, какое место должен занять в экономике аудит как специфичный вид предпринимательской деятельности. Оформлена модель существования бухгалтерского и налогового учета.

На базе данной концепции определены:

- общая структура системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;
- оптимальная схема сочетания государственного регулирования и деятельности профессиональных кругов, и созданы законодательные основы бухгалтерского учета.

Реализация этих целей, а также ускорение процесса адаптации бухгалтерского учета с общим процессом экономических реформ в России обусловили разработку и принятие новой Программы по бухгалтерскому учету. Такая Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности была утверждена постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.98 г. № 283.

В ней задачи реформы определены следующим образом:

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

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

Адаптация отечественного учета к международным стандартам финансовой отчетности предполагает его переориентацию с чисто учетного процесса на подготовку прозрачной отчетности. Сложность решения данной проблемы в первую очередь обусловлена несостыковкой во взаимодействии бухгалтерского и налогового учета. Действующие до последнего времени нормативные документы давали много примеров *разграничения бухгалтерских и налоговых норм*.

Так, для целей бухгалтерского учета объекты основных средств стоимостью до 2000 руб. за единицу организация могла списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в эксплуатацию или производство, т. е. не начисляя на амортизацию.

По налоговому учету в данной ситуации стоимость объекта за единицу определена в сумме до 10 000 рублей включительно.

Устранение в дальнейшем указанного несоответствия в бухгалтерском учете тем не менее не сняло проблему взаимодействия данного вида учета с налоговым учетом. Более того, с вводом с 1 января 2002 г. главы 25 «Налог на прибыль» НК РФ проблема нестыковки этих двух видов еще более обострилась. В значительной мере такой вывод обусловлен тем, что с указанного времени себестоимость продукции стала исчисляться исходя из требований налогового законодательства.

Это дает основание сделать вывод об отходе от принципа соответствия бухгалтерской информации данным, используемым для целей налогообложения и принятия норм, предусматривающих построение учета, не ориентированного на потребности налоговых органов.

Такой отход вписывается в один из принципов бухгалтерского учета, практикующийся на Западе, — это принцип «истинного и непредвзятого представления» («true and faire»). Его содер-

жание соответствует абз. 2 п. 4 ст. 13 ФЗ РФ «О бухгалтерском учете». Он гласит: «В пояснительной записке 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».

Когда требования действующих нормативных документов и их методологическое обоснование не позволяют объективно оценить факты экономических событий с точки зрения влияния их на финансовое состояние фирмы, применение других, более адекватных, подходов в оценке этих событий тем не менее требует от бухгалтера, по возможности, отразить в пояснительной записке к годовому отчету абсолютные показатели таких изменений.

Тем самым, признавая приоритет налогового законодательства и необходимость следования ему, закон требует от организации раскрытия в учетной политике обстоятельств, заставивших ее принять такие приоритеты.

Отмеченные тенденции по снижению зависимости учетного процесса, правил бухгалтерского учета от налогового законодательства созвучны и мировой практике. В ней характерным является тот факт, что для получения необходимой информации о взимании налоговых платежей используются подходы, исключающие прямой их расчет согласно итоговым данным бухгалтерского учета. Все расчеты по налогообложению зачастую носят «искусственный» характер. Нередко такой отход от норм бухгалтерского законодательства обусловлен наличием различных вариантов перехода права собственности на товары, являющиеся основанием для отражения их продажи в бухгалтерском учете. Такая дата может не совпадать по времени с датой при-

знания факта продажи товаров для целей обложения налогом, например налогом на добавленную стоимость.

В принципиальном плане, в том числе с учетом части 1 Налогового кодекса РФ, вступившей в силу с 1 января 1999 г., отход от норм бухгалтерского учета не является абсолютным и скорее носит частный характер. Статья 54 данного кодекса прямо подтверждает, что налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основании данных регистров бухгалтерского учета.

Однако ввод в действие с 1 января 2002 г. главы 25 «Налог на прибыль» (часть II НК РФ) изменяет указанные подходы. Вводится принципиально новая система налогового учета, полностью не совпадающая со сложившейся практикой хозяйствования и системой бухгалтерского учета. Приоритет отдается налоговому учету, что противоречит и сложившейся международной практике.

В связи с этим в последнее время дистанция между бухгалтерским и налоговым учетом еще более возросла. Введено много нормативных актов, на основе которых разработаны новые учетные регистры по налоговому учету. Параллельно действуют по тем же вопросам налогообложения соответствующие учетные регистры для целей бухгалтерского учета. Это ведет к значительному удорожанию получения учетной информации, а неправильное исчисление конкретных показателей в системе налогового учета ведет к уплате штрафных санкций. Между тем веками выработанные приемы ведения бухгалтерского учета позволяют решать вопросы налогообложения с наименьшими затратами. Подтверждением этому является, например, постатейный учет затрат в процессе исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). В налоговом учете для решения данной задачи внедряется поэлементный вариант затрат. Основной его недостаток в невозможности исчисления себестоимости продукции, поскольку в обрабатывающих отраслях применение данного варианта не позволяет правильно исчислить остатки незавершенного производства.

Не менее важен и другой фактор. Усилились центробежные силы о повсеместном переходе в ближайшие годы коммерческих организаций на МСФО. Сама идея перехода на МСФО заслуживает внимания, но она должна быть реализована прежде всего только для тех организаций, которые работают на внешнем рынке и(или) акции которых котируются на рынке ценных бумаг. При этом должен быть постепенным переход с соблюдением в том числе и национальных традиций, сложившихся в системе ведения бухгалтерского учета. Например, в российской практике организации бухгалтерского учета продекларированный базовый принцип оценки отдельных видов имущества не соответствует международным стандартам.

В отечественной экономике, как уже отмечалось, отсутствует метод оценки имущества по справедливой стоимости.

Сам подход в совместимости единообразного отражения оценки отдельных видов активов, например, основных средств, вполне логичен. Однако на современном этапе он преждевременен. Например, по ПБУ 6/01 «Учет основных средств» указывается, что коммерческая организация *м о ж е т* (выделено нами. — *А. В.*) не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

По международному стандарту 16 «Основные средства» данная процедура организацией *д о л ж н а* (выделено нами. — *А. В.*) проводиться ежегодно.

Другие страны, где метод оценки по справедливой стоимости состоялся, потребовал не одно десятилетие на  $\text{фг}$  переход. Россия лишь недавно преодолела первый десяток хозяйствования в условиях формирования рыночных отношений. Переход на данный метод оценки потребует колоссальных затрат, так как это сопряжено с созданием многочисленного штата оценщиков, способных квалифицированно ежегодно проводить переоценку объектов длительного пользования. Исходя из состояния эконо-

мики реализовать данный проект в ближайшем будущем не представляется возможным.

Общая структура системы нормативного регулирования бухгалтерского учета базируется на ФЗ РФ «О бухгалтерском учете». На его основании разработано Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Данное Положение введено в действие с 1 января 1999 г. Оно значительно отличается от предыдущих двух. В новом Положении 6 разделов (в последнем было 4). В частности, введены разделы V «Основные правила сводной бухгалтерской отчетности» и VI «Хранение документов бухгалтерского учета». Более полно дано их содержание.

Обстоятельно изложены основные задачи бухгалтерского учета.

Обобщение практики бухгалтерского учета обусловило необходимость пересмотра Закона о бухгалтерском учете.

В направлении разработки оптимальной схемы сочетания государственного регулирования и общественного контроля за соблюдением Правил бухгалтерского учета создан Институт профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России. В настоящее время он является самой крупной саморегулируемой некоммерческой организацией России. В состав его входят 72 территориальных института профессиональных бухгалтеров, аккредитовано 410 учебно-методических центров по подготовке профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Основными целями его деятельности являются:

- совершенствование профессиональной деятельности бухгалтеров и аудиторов;
- развитие и внедрение в практику новых форм, методов и принципов бухгалтерского учета и экономического анализа, отвечающих требованиям действующего законодательства, а также современному уровню состояния экономики;

- формирование и использование банка данных о профессиональных достоинствах и профессиональном уровне работы бухгалтеров и аудиторов в условиях рыночных отношений;
- повышение уровня профессиональной подготовки участников территориальных институтов профессиональных бухгалтеров и содействие повышению престижа профессии бухгалтера и аудитора. С этой целью на ИПБ России, как независимую организацию специалистов в области бухгалтерского учета, возложено утверждение порядка проведения аттестации лиц, претендующих на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера.

Задача состоит в том, чтобы постепенно отойти от жесткого государственного регулирования бухгалтерского учета, переложив часть этих функций на общественные профессиональные организации бухгалтеров, прежде всего на Институт профессиональных бухгалтеров в центре и на местах, через его территориальные образования.

Приоритетные направления по реформированию бухгалтерского учета определены Правительством РФ в Программе реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности и мерах по реализации в 2001—2005 гг. Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и включают:

- совершенствование нормативно-правового регулирования путем разработки новой законодательной и нормативной базы. В основу данного направления положена ориентация методологии бухгалтерского учета на Международные стандарты финансовой отчетности и рыночные отношения организаций независимо от их организационно-правовой формы собственности;

- создание саморегулируемой системы бухгалтерского учета в стране;
- кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и постоянное повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета).

Совершенствование нормативного правового регулирования должно осуществляться в направлении приведения к международным требованиям не только норм бухгалтерского учета, но и гражданского, налогового законодательства и других отраслей права, а также использования всего положительного опыта, который наработан в ходе проведения экономической реформы.

Многие нормы международных стандартов по бухгалтерскому учету из-за нерешенности вышеуказанных проблем не могут быть использованы в отечественной практике.

Вхождение России в международные профессиональные организации позволяет ускорить решение указанных проблем. В этой связи важное значение имеет вступление с 2001 г. Института профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России в Международную федерацию бухгалтеров (IFAC), в которую входят 155 организаций из 114 стран мира. Ее членами являются более 2,4 миллиона профессиональных бухгалтеров. Предстоит наладить более тесное сотрудничество с другими специализированными международными организациями в области бухгалтерского учета: Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), секцией по бухгалтерскому учету Комитета по торговле и развитию ООН, Организацией экономического сотрудничества и развития и др. Тем самым признается, что международное сотрудничество с целью реформирования отечественного бухгалтерского учета рассматривается как самостоятельное направление. Предусматривается более тесное взаимодействие с национальными профессиональными организациями по бухгалтерскому учету в части разработки стан-

дартов бухгалтерского учета. В настоящее время такая работа осуществляется ИПБ России с международными и национальными бухгалтерскими организациями стран — участников СНГ, включая Координационный совет по методологии бухгалтерского учета стран СНГ, Международную региональную федерацию бухгалтеров и аудиторов «Евразия», а также Международный совет сертифицированных бухгалтеров и аудиторов.

Важную роль в реформировании системы нормативного правового регулирования бухгалтерского учета играет Международный центр реформы системы бухгалтерского учета (МЦРСБУ), образованный в феврале 1998 г. Европейским банком реконструкции и развития (ЕБРР), Американской торговой палатой, Германской ассоциацией бизнеса, Консультативным советом по иностранным инвестициям (КСИИ) и Институтом профессиональных бухгалтеров России.

МЦРСБУ предоставляет рекомендации отдельным государственным органам (Министерству финансов РФ, Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг, некоторым внебюджетным фондам и др.) в области разработки новых российских стандартов бухгалтерского учета по доходам, издержкам, условным событиям, инвестициям, событиям после отчетной даты и т. п.

В его планах — разработка новых стандартов бухгалтерского учета, в том числе по лизингу и финансовым инструментам, совершенствование бухгалтерского учета страховой деятельности, в фондах социального обеспечения, на малых и средних предприятиях, влиянии налогообложения на финансовый учет. Предусматривается также методическое руководство и разработка инструкций по практическому применению новых российских стандартов на базе МСФО, аудиторских стандартов. Особое внимание будет уделено разработке пилотных проектов в конкретных отраслях экономики.

Конечная цель нормативного регулирования бухгалтерского учета — обеспечить прозрачность учетной информации о финансовом положении и результатах деятельности хозяйствующих

субъектов и возможность доступа к ней всех заинтересованных пользователей.

Для ее достижения следует переориентировать нормативное регулирование с учетного процесса, его технологичности на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Важно четко определить органы регулирования финансового учета и его место в системе народнохозяйственного учета. Признано обоснованным, что в его функции должны входить формирование сводных показателей по счетам бухгалтерского учета, финансовая отчетность и выявление финансовых результатов за отчетный период.

Требуется обеспечить органическое сочетание нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями.

Наконец, важно обеспечить разумное сочетание национальных подходов в постановке бухгалтерского учета с международными стандартами в этой области.

Реализация указанных подходов в реформировании бухгалтерского учета, в том числе его составляющей — нормативно-правового регулирования, в значительной степени зависит от сохранения стабильности развития самой системы учета, которая в настоящее время не решена. В связи с этим, а также другими причинами, указанными выше, принятие Правительством РФ решения об использовании МСФО для формирования консолидированной финансовой отчетности, начиная с отчета за 2004 год, представляется преждевременным.

Очерченные на начальном этапе экономической реформы контуры регулирования и регламентирования бухгалтерского учета включают четырехуровневую систему документов:

- законодательные акты, отражающие правила, принципы и обязательность ведения бухгалтерского учета;
- положения (стандарты), утверждаемые Министерством финансов РФ и иными органами управления данного уровня и являющиеся обязательными к исполнению всеми участниками и субъектами формирующегося рынка;

- методические указания, инструкции, положения, регламентирующие на отраслевом уровне постановку бухгалтерского учета в организации;
- рабочие планы счетов бухгалтерского учета, инструкции, приказы, первичную учетную документацию, учетные регистры, графики документооборота, внутреннюю бухгалтерскую отчетность и т. п., составляющие содержание учетной политики, разрабатываемой самой организацией.

По рекомендации Министерства финансов РФ методическая база бухгалтерского учета должна корректироваться на основе индивидуального подхода с учетом типа собственников предприятия, их масштабов и активности на рынках капитала. С этой целью выделяются следующие категории предприятий:

- I. Публичные (открытые акционерные) компании и прочие предприятия, ценные бумаги которых котируются на международных фондовых биржах и/или в российских торговых системах.
- II. Не являющиеся таковыми, но заинтересованные в наличии совместимых с МСФО российских бухгалтерских норм, поскольку рассчитывают со временем выйти на рынки капитала.
- III. Частные акционерные компании и общества с ограниченной ответственностью (кроме предприятий малого бизнеса), а также унитарные предприятия.
- IV. Предприятия малого бизнеса.

## 11.2. Разработка положений (стандартов) по бухгалтерскому учету

В ближайшее время в стране предстоит многое сделать в направлении адаптации отечественного учета к международным стандартам бухгалтерского учета. Отчетность экономических субъектов станет более прозрачной, что позволит ее потенциаль-

ным пользователям принимать более обоснованные решения в реализации своих как текущих, так и стратегических целей.

Разработка положений (стандартов) по бухгалтерскому учету базируется на общепринятых методологических принципах, предусмотренных международными стандартами, и в целом структура каждого стандарта включает:

- дату вступления в действие;
- введение (общие положения);
- содержание;
- необходимые пояснения (предписания), регулирующие процедуру практического применения отдельных требований, составляющих основу того или иного положения (стандарта);
- раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

Во введении указывается, что данное Положение (стандарт) устанавливает методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о конкретном объекте учета, явившемся основой этого Положения. Само Положение представляет собой элемент системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации и должно применяться с учетом других Положений по бухгалтерскому учету в соответствии с действующим законодательством. Указываются условия, на которых используется объект в учете организации (на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, договора аренды и пр.). Приводится организация учета отдельных объектов, перечень которых не регулируется данным Положением в связи с тем, что их деятельность определена другими нормативными документами. Такое ограничение предусматривается и в отношении отдельных объектов применительно к тому месту, которое они занимают в процессе расширенного производства совокупного общественного продукта.

Таким образом, во введении наряду с раскрытием общего содержания Положения, указываются также его цели и задачи.

Во второй части Положения даются основные понятия, позволяющие однозначно понимать термины и содержание соответствующих объектов учета и их показатели.

Например, в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» содержание определения включает не только понятие «основные средства», но и их состав, а также срок полезного использования — период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей ее деятельности, определяемый для принятых к бухгалтерскому учету основных средств в соответствии с установленным порядком. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

В этой части Положения указывается также единица бухгалтерского учета конкретного объекта.

Основное содержание данного объекта и практика его применения раскрывается в последующих частях положения (стандарта).

Каждое Положение посвящено одной теме бухгалтерского учета.

Намечено, как уже отмечалось, подготовить 22 положения по бухгалтерскому учету.

На 1 апреля 2004 г. разработаны следующие 20 положений по бухгалтерскому учету;

- учетная политика предприятия (ПБУ 1/98 от 09.12.98 г. № 60н);
- учет договоров (контрактов) на капитальное строительство (ПБУ 2/94 от 20.12.94 г. № 167);
- учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/2000 от 10.01.2000 г. № 2н);

- бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99 от 06.07.99 г. № 43н);
- учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/01 от 09.06.01 г. № 44н);
- учет основных средств (ПБУ 6/01 от 30.03.01 г. № 26н);
- события после отчетной даты (ПБУ 7/98 от 25.11.98 г. № 56н);
- условные факты хозяйственной деятельности (ПБУ 8/98 от 25.11.98 г. № 57н);
- доходы организации (ПБУ 9/99 от 06.05.99 г. № 32н);
- расходы организации (ПБУ 10/99 от 06.05.99 г. № 33н);
- информация об аффилированных лицах (ПБУ 11/200 от 13.01.2000 г. № 5н);
- информация по сегментам (ПБУ 12/2000 от 27.01.2000 г. № 11н);
- учет государственной помощи (ПБУ 13/2000 от 16.10.2000 г. № 92н);
- учет нематериальных активов (ПБУ 14/2000 от 16.10.2000 г. № 91н);
- учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию (ПБУ 15/01 от 02.08.01 г. № 60);
- информация по прекращаемой деятельности (ПБУ 16/02 от 02.07.02 г. № 66н);
- учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (ПБУ 17/02 от 19.11.02 г. № 115н);
- учет расчетов по налогу на прибыль (ПБУ 18/02 от 19.11.02 г. № 114н);
- учет финансовых вложений (ПБУ 19/02 от 10.12.2002 г. № 126 н);

— информация об участии в совместной деятельности (ПБУ 20/03 от 24.11.2003 г. № 105н).

При общих концептуальных подходах отечественных и международных бухгалтерских стандартов их структура построения применительно к раскрытию экономического содержания того или иного объекта различна, что видно на следующем примере по основным средствам:

Структура Положения по бухгалтерскому учету  
«Учет основных средств»  
(ПБУ 6/01)

- I. Общие положения.
- II. Оценка основных средств.
- III. Амортизация основных средств.
- IV. Восстановление основных средств.
- V. Выбытие основных средств.
- VI. Раскрытие в бухгалтерской отчетности.

Структура МСФО 16  
«Основные средства»

1. Сфера применения.
2. Определение.
3. Признание основных средств.
4. Первоначальная оценка основных средств.
5. Последующие затраты.
6. Последующая оценка основных средств.
7. Амортизация.
8. Возмещение балансовой стоимости.
9. Выбытие и реализация.
10. Раскрытие информации.
11. Дата вступления в силу.

Завершение разработки Положений (стандартов) не означает, что они в полной мере будут соответствовать международным стандартам. К концу 1998 г. только одна страна в мире — Швейцария — в полном объеме осуществляла организацию учета согласно международным стандартам. Даже в Германии — стране, где наиболее педантично стараются придерживаться этих стандартов, есть транснациональные компании, особенно в автомобилестроении, где финансовая отчетность подготавливается по трем стандартам — международном, системе GAAP и национальной модели.

В России большой вклад в переход на международные стандарты вносит Межведомственная комиссия по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Разработанные Положения по бухгалтерскому учету в значительной степени соответствуют аналогичным международным стандартам. При этом значимость российских подходов к постановке отдельных объектов учета признается даже более существенной, так как они, в отличие от международных стандартов, носят не рекомендательный, а обязательный характер. Есть и другие достоинства (применение сторнировочных записей, длительный период использования метода начислений и др.), которые дают основание сделать вывод о том, что российский бухгалтерский учет имеет более адаптируемую модель к указанным стандартам, чем другие национальные системы учета. В то же время не нужна поспешность в таком важном деле, принимая во внимание, что методологические основы международных стандартов в значительной мере строились на базе англо-американской системы GAAP.

В этой связи вполне логичным является вначале переход на МСФО банков, поскольку они осуществляют операции с наиболее ликвидной частью активов — денежными средствами, а их клиенты работают как на российском, так и на международном рынках. Банки первыми среди коммерческих организаций будут предоставлять годовую бухгалтерскую отчетность по МСФО за 2004 г.

### 11.3. Кадровое обеспечение бухгалтерского учета

Подготовка специалистов по бухгалтерскому учету должна осуществляться параллельно с разработкой его методологического обеспечения.

В Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности предусмотрены соответствующие изменения по кадровому обеспечению национальной системы бухгалтерского учета.

Намеченные меры в данной сфере реформирования предусматривают подготовку учетных кадров четырех уровней:

- бухгалтер-счетовод;
- бухгалтер-техник;
- бухгалтер-экономист;
- профессиональный бухгалтер.

Бухгалтер-счетовод готовится на первом уровне профессиональной подготовки начального профессионального образования через систему различных краткосрочных курсов, в том числе по линии государственного фонда содействия занятости. Специалистов по бухгалтерскому учету такого уровня предстоит подготовить в ближайшее время в количестве около 1 млн чел.

Бухгалтер-техник — специалист в области бухгалтерского учета среднего уровня. Подготовка осуществляется через систему Министерства общего и профессионального образования Российской Федерации и отраслевых министерств и ведомств (Министерство транспорта и др.) в техникумах и колледжах.

Бухгалтера-экономиста выпускают государственные и коммерческие экономические вузы по специальности 06.05.00. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Потребность в бухгалтерях-техниках и бухгалтерях-экономистах определена в количестве 1,5 млн чел.

Наконец, предстоит подготовить в количестве 500 тыс.

профессиональных бухгалтеров — специалистов по бухгалтерскому учету высшей категории.

С 2003 г. ИПБ России стал осуществлять подготовку профессиональных бухгалтеров и преподавателей по международным программам: Международный сертифицированный профессиональный бухгалтер (CIPA) и Ассоциации сертифицированных присяжных бухгалтеров (Англия) (ACCA).

Приведенный перечень специалистов в области бухгалтерского учета по первым трем группам должен отвечать соответствующим требованиям Государственного образовательного стандарта.

Положение об аттестации профессиональных бухгалтеров утверждено Институтом профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России и одобрено Межведомственной комиссией по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Данным Положением определен порядок аттестации профессиональных бухгалтеров — главных бухгалтеров, бухгалтеров-консультантов (экспертов), бухгалтеров, осуществляющих ведение бухгалтерского учета по договорам с юридическими лицами, финансовых управляющих (менеджеров) и финансовых экспертов.

Профессиональный бухгалтер должен быть аттестован. Это необходимо в целях подтверждения им уровня соответствующей профессиональной подготовки, позволяющей ему как организовать должным образом экономическую службу на любом предприятии независимо от формы собственности и отраслевой принадлежности, так и самостоятельно консультировать по вопросам бухгалтерского учета. Он должен соблюдать нормы профессиональной этики.

Профессиональным бухгалтером начиная с 2005 г. будет признаваться, строго говоря, специалист, имеющий отношение к международной практике учета и аудита и являющийся членом ИПБ России. Эта норма вытекает из содержания требований Международной федерации бухгалтеров (IFAC), согласно кото-

рым под профессиональным бухгалтером понимается член национального института, входящего в состав данной Международной федерации бухгалтеров.

В открытых акционерных обществах (банках и других организациях), подлежащих обязательному аудиту, назначение специалиста на должность главного бухгалтера рекомендуется производить только при наличии квалификационного аттестата профессионального бухгалтера.

Для получения квалификационного аттестата такой специалист должен отвечать следующим требованиям:

- иметь высшее экономическое бухгалтерское образование;
- стаж работы претендента должен быть не менее трех лет на должностях главного бухгалтера, руководителя или их заместителей, занятых в финансово-экономических службах организаций. К претендентам относятся также лица, занятые на руководящих должностях, требующих знаний бухгалтерского учета, консультанты и преподаватели по бухгалтерскому учету.

Исключением из данной нормы является сохранение до 31 декабря 2006 г. требования о том, что претендент на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера может иметь высшее экономическое образование при условии, что он отвечает критериям, перечень которых указан выше;

- наличие диплома кандидата (доктора) экономических наук по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика (направление «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»). Стаж работы претендента по указанному профилю также должен быть не менее трех лет.

До 31 декабря 2004 г. претенденту разрешается иметь высшее неэкономическое образование при наличии стажа работы не менее пяти лет при условии соответствия его квалификации согласно указанным выше требованиям;

— претендент должен иметь сертификат о прохождении дополнительной профессиональной подготовки по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, утверждаемой Институтом профессиональных бухгалтеров России.

Наличие таких требований дополняется не только необходимым знанием им общеэкономических дисциплин (экономическая теория, экономическая статистика и др.), но и рядом других, более глубокое изучение которых повышает профессиональный уровень претендента. К числу таких дисциплин отнесены:

- финансовый учет;
- управленческий учет;
- налоговый учет;
- аудит;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности;
- другие дисциплины.

Перечень приведенных этих и других дисциплин должен быть освоен претендентом на получение аттестата профессионального бухгалтера в соответствии с указанной выше Программой подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров.

После сдачи квалификационного экзамена и получения квалификационного аттестата, а также вступления в члены Института профессиональных бухгалтеров России, аттестованный главный бухгалтер вправе подписывать бухгалтерскую финансовую отчетность организации, которая в соответствии с постановлением Правительства РФ от 07.12.1994 г. № 1355 «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» подпадает под первые три группы критериев, приведенных в данном постановлении:

1. Экономические субъекты, имеющие организационно-пра-

вовую форму открытого акционерного общества независимо от числа их участников (акционеров) и размера уставного капитала. В данный перечень входят банки и другие кредитные учреждения, страховые организации и общества взаимного страхования, товарные и фондовые биржи, инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании), внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами в соответствии с действующим законодательством.

Наконец, к данной группе отнесены благотворительные и иные (неинвестиционные) фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц, а также другие экономические субъекты (трастовые компании и пр.).

2. Экономические субъекты, в уставном капитале (уставном фонде) которых есть доля, принадлежащая иностранным инвесторам. Размер доли не ограничен никаким процентом.

3. Наличие хотя бы одного из финансовых показателей деятельности экономического субъекта (кроме государственного или муниципального образования) в следующем размере:

- объема выручки от реализации продукции, выполненных работ или оказанных услуг за год, превышающего в 500 тыс. раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;
- суммы активов баланса, превышающей на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда.

Указанные минимальные размеры оплаты труда принимаются в среднегодовом исчислении.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность подписывается

также лицом, имеющим квалификационный аттестат профессионального бухгалтера, являющимся членом Института профессиональных бухгалтеров и ведущим бухгалтерский учет в случаях, предусмотренных подпунктами «в», «г» п. 2 ст. 6 ФЗ «О бухгалтерском учете». К ним отнесены лица, которым руководитель организации передает на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту. Закон не исключает также ведение бухгалтерского учета лично руководителем организации.

Наконец, при соблюдении указанных выше условий для профессионального бухгалтера, последний в соответствии с заключенным договором вправе оказывать услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, консультированию по применению нормативно-правовых и иных актов по вопросам бухгалтерского учета.

На новый пятилетний срок аттестованный профессиональный бухгалтер вправе получить квалификационный аттестат при условии, что в истекшем отчетном (пятилетнем) периоде он исполнял свои обязанности в строгом соответствии с требованиями Положения о членстве в Институте профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России, а также повышал свою квалификацию в соответствии с Положением о постоянном повышении квалификации членов ИПБ России.

В свете изложенного можно сделать вывод о том, что на современном этапе становления рыночных отношений ИПБ России создал многоуровневую систему аттестации и сертификации бухгалтерских кадров различного направления:

- главные бухгалтера и финансовые директора;
- бухгалтера-экономисты;
- бухгалтера по направлениям учета основных средств и нематериальных активов, учет денежных средств и пр.

Особо следует отметить, что в стране введена аттестация молодых бухгалтеров в возрасте до 35 лет для подготовки кадро-

вого резерва профессиональных бухгалтеров. Эта возрастная группа более адаптирована к рыночным условиям в экономике, что создает более прочную базу в системе кадрового обеспечения бухгалтерским учетом.

В системе членства в ИПБ России они имеют статус члена ИПБ России — Молодого бухгалтера при наличии аттестата резерва по специализациям профессионального бухгалтера.

Другие виды членства в ИПБ России представлены:

- ассоциированными членами. Данный статус получают лица, имеющие образование не ниже среднего специального экономического. При этом стаж их работы в должностях, требующих знания бухгалтерского учета должен быть не менее трех лет (для лиц в возрасте до 35 лет требования к образованию и стажу работы снижены);
- действительными членами. Требованиями для этой категории лиц являются наличие квалификационного аттестата профессионального бухгалтера, и / или квалификационного аудитора, и / или аттестаты (сертификаты) признанных в мире образовательных систем, и / или, наконец, диплом доктора экономических (юридических) наук, аттестат профессора по профильным специальностям;
- почетными членами. Такой статус членства распространяется на тех лиц, которые внесли значительный вклад в достижение целей и решение задач ИПБ России.

Рассмотренные виды членства в ИПБ России касаются физических лиц.

Юридические лица в ИПБ России представлены двумя статусами:

- корпоративного члена. К нему отнесены организации, осуществляющие специализированную деятельность в области бухгалтерского учета, финансово-эконо-

мического анализа и аудита (территориальные институты профессиональных бухгалтеров, учебно-методические центры по подготовке профессиональных бухгалтеров и аудиторские фирмы);

- ассоциативного члена. Этот статус членства распространяется на прочих юридических лиц, при условии, что они поддерживают цели и конкретные акции ИПБ России.

## 11.4. Профессиональная этика бухгалтера

Расширение круга пользователей учетной информацией не только повысило статус бухгалтерской профессии, но и впервые в обозримом прошлом и настоящем времени заставило по иному посмотреть на профессию бухгалтера.

Если в 70-х гг. прошлого века рейтинг профессии бухгалтера, проведенный ЦСУ СССР, был настолько низок, что занимал предпоследнее место среди порядка 24 профессий, опережая только профессию слесаря-сантехника, то в настоящее время бухгалтер занял достойное место среди других профессий. Это подтверждается и мировой практикой.

Правовой статус деятельности бухгалтера в стране распространяется на его деятельность в коммерческих и некоммерческих организациях, а также на педагогическом поприще. Тем не менее такое направление не исключает, а скорее предопределяет особое место профессии бухгалтера в современном мире. Он является одним из главных должностных лиц в организации. Этот статус предопределен с 1 января 1996 г. в Общероссийском классификаторе профессий рабочих, должностей служащих и тарифных разрядов (ОКПДР), где главный бухгалтер организации и его заместители отнесены к категории руководителей. До ука-

занной даты эта категория сотрудников организации относилась к категории *служащих*.

Изменение приоритетов в значимости профессии бухгалтера в современных условиях одновременно востребовало и разработку профессиональных норм данной профессии. Впервые они разработаны Институтом профессиональных бухгалтеров России и утверждены как «Кодекс этики члена Института профессиональных бухгалтеров России», его Президентским советом от 24 мая 1999 г., протокол № 21.

В основу данного Кодекса заложены основные нормы Кодекса этики профессиональных бухгалтеров («Code of ethics for professional accountants»), принятого Международной федерацией бухгалтеров (IFAC) в июле 1996 г. и пересмотренного в январе 1998 г. Во время переходного периода страны на пути к открытой экономике в Кодексе этики данный фактор принят во внимание. Поэтому этический механизм регулирования деятельности профессиональных бухгалтеров предопределен как дополнительный к административному и экономическому механизмам (п. 1, 2 ст. 1 Кодекса).

В новой редакции Кодекс этики членов Института профессиональных бухгалтеров России разработан и введен в действие с января 2004 г. В основу его разработки был положен Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров с учетом требований действующего российского законодательства, а также положений Кодекса этики аудиторов России.

Назначение Кодекса — путем соблюдения основных требований и базовых принципов бухгалтерского учета реализовать на высоком профессиональном уровне качественное выполнение запросов общества.

Перечень основных требований в соответствии с данным Кодексом содержит:

- **достоверность**. Соблюдение его должно подтвердить приоритетное место бухгалтерского учета в предос-

тавлении необходимой информации пользователем для реализации их уставной деятельности;

- профессионализм, т. е. пользователи учетной информации испытывают потребность в таких специалистах;
- высокое качество услуг, которые должны оказывать профессиональные бухгалтеры и аудиторы своим клиентам;
- уверенность, т. е. пользователи учетной информации должны быть уверены в том, что профессиональные бухгалтеры (аудиторы) оказывают им услуги в соответствии с регулируемыми их профессиональными этическими нормами.

Кодекс этики членов Института профессиональных бухгалтеров России приведен в приложении.

В нем определено, что профессиональным бухгалтером (аудитором) является лицо, имеющее аттестат профессионального бухгалтера ИПБ России по специальности:

- главный бухгалтер;
- бухгалтер-эксперт (консультант);
- финансовый директор;
- финансовый менеджер;
- финансовый эксперт (консультант);
- или аттестат аудитора.

В каком бы качестве не занимался профессиональный бухгалтер (аудитор) он должен быть членом ИПБ России (ТИПБ).

Эти подходы обозначены в других документах ИПБ России.

В то же время в обеих редакциях Кодекса четко просматривается позиция, согласно которой независимо от различных интересов пользователей учетной информации, бухгалтер всегда должен исходить из того, что защищаемые интересы базируются на законных и справедливых основаниях. В данном отно-

шении позиция бухгалтера пересекается с нормой римского права. Оно гласит: *dura lechs sera lechs* — закон суров, но таков закон. Вся профессиональная деятельность бухгалтера должна осуществляться при строгом соблюдении им этических норм. Основу их определяют такие принципы, как честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение. Отмеченные принципы определяют обязанность профессионального бухгалтера выполнять профессиональные услуги в соответствии с применимыми профессиональными правилами (стандартами). Личная предвзятость, предрассудки, конфликт интересов, равно как и давление со стороны работодателя, государственных органов или третьих лиц, не должны быть основанием для бухгалтера при подготовке им соответствующих выводов и рекомендаций. В условиях противоречий действующего законодательства, наряду с указанными выше факторами, соблюдение профессиональным бухгалтером этических норм представляет в настоящее время серьезную проблему.

Отмеченные особенности профессиональной деятельности бухгалтера определяют прежде всего его место на соответствующих направлениях, где он работает. Его статус не снижается, если он отказывается от оказания услуг, которые не определяют содержание его профессиональной компетентности.

Напротив, в этой ситуации его статус еще более возрастает, так как позиция профессионального бухгалтера базируется на соблюдении им фундаментальных принципов, составляющих основу его этики: честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение и оказание профессиональных услуг в соответствии с действующими профессиональными правилами (стандартами).

Поэтому, хотя Министерство финансов РФ начиная с отчетности за 2003 г., в образце бухгалтерского баланса сняло реквизиты о наличии аттестата профессионального бухгалтера у главного

бухгалтера, подписавшего бухгалтерскую отчетность, это не означает того, что он вправе сам проставить в ней информацию о наличии у него аттестата профессионального бухгалтера.

### Вопросы для самопроверки

1. Назовите основополагающие принципы международных стандартов.
2. Какова классификация международных учетных систем?
3. Чем обусловлена необходимость реформирования отечественного бухгалтерского учета?
4. В чем принципиальные различия российского бухгалтерского учета и международных стандартов?
5. Назовите положения (стандарты) отечественного бухгалтерского учета.
6. Раскройте содержание кадрового обеспечения бухгалтерского учета в стране.

### Тесты к главе 11

Определите правильные ответы на поставленные вопросы.

**Вопрос 1.** Чем вызвана необходимость реформирования бухгалтерского учета?

**Ответы:**

- 1. Бухгалтерский учет является языком бизнеса, и в условиях глобализации экономики необходима подготовка прозрачной бухгалтерской отчетности для внешних пользователей.....
- 2. Международные стандарты более просты в применении в сравнении с отечественными положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету .....
- 3. Отечественный бухгалтерский учет был ориентирован на затратные методы хозяйствования .....
- 4. Формированием отдельных сегментов развитого рынка, ранее отсутствовавших в отечественной экономике (фондовый рынок, рынок труда и пр.). .....

**Вопрос 2.** Международные стандарты по бухгалтерскому учету для конкретного российского предприятия являются...

**Ответы:**

1. Обязательными к применению .....
2. Носят рекомендательный характер .....
3. Обязательными к применению, но с учетом действующего российского законодательства, .....
4. Обязательными к применению наряду с российскими по мере разработки и ввода последних в действие. ....

**Вопрос 3.** Какие существуют модели международных учетных систем?

**Ответы:**

1. Англо-американская .....
2. Континентальная и американская .....
3. Англо-американская, континентальная и южно-американская .....
4. Англо-американская и российская. ....

**Вопрос 4.** Разработанные международные стандарты по бухгалтерскому учету отдельных объектов...

**Ответы:**

1. Многовариантны .....
2. Во многом однотипны с российскими положениями (стандартами) .....
3. Сходство имеет место в общей схеме построения .....
4. Российские положения (стандарты) имеют более широкий спектр применения в сравнении с международными стандартами. ....

**Вопрос 5.** Логичен ли одновременный переход на МСФО всех организаций, осуществляющих коммерческую деятельность?

**Ответы:**

1. Да .....
2. Да, если принимать международный опыт в области реформирования национальных систем учета .....
3. Да, поскольку данный вариант приведет к резкому сокращению затрат на ведение бухгалтерского учета .....
4. Нет. ....

**Вопрос 6.** Переход на МСФО требует ли соблюдения их как по содержанию, так и по форме?

**Ответы:**

1. Нет .....
2. Требуется соблюдения только по содержанию .....
3. Требуется соблюдения как по форме, так и по содержанию ....
4. В разрезе отдельных стандартов указанное требование организация вправе корректировать исходя из своей учетной политики. ....

**Вопрос 7.** При получении в Комитете по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) сертификата о легитимности использования в России перевода МСФО, надо ли его регистрировать в Министерстве юстиции РФ?

**Ответы:**

1. Да, хотя эта процедура носит формальный характер .....
2. Да, поскольку его надо согласовать с терминологией и действующим законодательством РФ. ....
3. Нет .....
4. Данный вопрос только в отдельных случаях Министерство юстиции РФ согласовывает с КМСФО. ....

**Вопрос 8.** Какая из моделей международной учетной модели наиболее приемлема для России?

**Ответы:**

1. Англо-американская .....
2. Южноамериканская .....
3. Континентальная .....
4. Континентальная и южноамериканская. ....

**Вопрос 9.** По международным стандартам бухгалтерского учета финансовый год...

**Ответы:**

1. Совпадает с календарным .....
2. Не совпадает с календарным .....
3. Может не совпадать с календарным .....
4. В любой ситуации должен совпадать с календарным, как это принято и в российской практике. ....

**Вопрос 10.** В российской системе бухгалтерского учета процедура корректировки в балансе отдельных показателей на индекс инфляции...

**Ответы:**

1. Не применяется .....
2. Применяется по соответствующим индексам, рекомендованным Госкомстатом РФ .....
3. Такая корректировка носит разовый характер .....
4. Применяется на постоянной основе. ....

**Вопрос 11.** Какова общая структура каждого российского Положения (стандарта) по бухгалтерскому учету?

**Ответы:**

1. Введение (общие положения), содержание .....
2. Дата вступления в действие, введение (общие положения), содержание, необходимые пояснения (предписания), регулирующие процедуру практического применения отдельных требований, составляющих основу того или иного положения (стандарта) .....
3. Дата ввода в действие, общие положения, содержание, необходимые пояснения (предписания), регулирующие процедуру практического применения отдельных требований, составляющих основу соответствующего положения, раскрытие информации в бухгалтерской отчетности .....
4. Общие положения, дата ввода в действие, содержание. ....

**Вопрос 12.** Сколько российских положений (стандартов) разработано и введено в действие на 1 января 2003 г.?

**Ответы:**

1. 10 .....
2. 15 .....
3. 20 .....
4. 22 .....

**Вопрос 13.** Сколько предстоит разработать российских положений (стандартов) по бухгалтерскому учету?

**Ответы:**

1. 22 .....
2. 25 .....

3. 30 .....
4. 34 .....

**Вопрос 14.** Исходя из нормы Кодекса этики члена Института профессиональных бухгалтеров России, что означает понятие «разрыв ожиданий»?

**Ответы:**

1. Разрыв между информацией (с точки зрения ее объема, достоверности и полезности), которая должна быть предоставлена профессиональными бухгалтерами для соответствующих ее пользователей и которая фактически им предоставляется .....
2. Разница во времени между сроками; в пределах которых по законодательству соответствующие пользователи должны получать необходимую учетную информацию, и сроками, когда они ее фактически получают .....
3. Разрыв в перечне наименований отдельных форм бухгалтерской отчетности, которые должны получать соответствующие пользователи учетной информации и которые они фактически получают .....
4. Данное понятие Кодексом этики не предусмотрено .....

**Вопрос 15.** Раскройте направления, в которых может работать бухгалтер, являющийся членом Института профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России.

**Ответы:**

1. Бухгалтерский учет .....
2. Бухгалтерский учет и аудиторская деятельность .....
3. Бухгалтерский учет, аудиторская деятельность, финансовое управление (менеджмент), финансовая экспертиза, преподавательская, научно-исследовательская или управленческая деятельность в вышеперечисленных сферах .....
4. Бухгалтерский, управленческий и налоговый учет, аудиторская деятельность, анализ хозяйственной деятельности, финансовое управление (менеджмент), финансовая экспертиза, преподавательская, научно-исследовательская или управленческая деятельность в вышеперечисленных сферах .....

**Вопрос 16.** Составляющими программы реформирования бухгалтерского учета являются:

**Ответы:**

1. Совершенствование нормативно-правового регулирования, международное сотрудничество, повышение качества подготовки специалистов в области бухгалтерского учета .....
2. Разработка положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, совершенствование нормативно-правового регулирования, кадровое обеспечение, методическое обеспечение, международное сотрудничество .....
3. Разработка системы профессиональной аттестации, международное сотрудничество, создание необходимых условий для перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) .....
4. Методическое и кадровое обеспечение, создание условий для вступления российских профессиональных организаций по бухгалтерскому учету в международные профессиональные организации .....

**Вопрос 17.** Исходя из требований МСФО 16 «Основные средства» должна ли организация ежегодно проводить переоценку основных средств?

**Ответы:**

1. Нет .....
2. Необходимость проведения данной процедуры решает сама организация .....
3. Да, если предполагаемый срок полезного использования соответствующих объектов, входящих в амортизационную группу, превышает три года .....
4. Да .....

**Вопрос 18.** Кто является основными пользователями финансовой отчетности по МСФО?

**Ответы:**

1. Открытые акционерные общества, в первую очередь, те, акции которых котируются на международных биржах .....
2. Транснациональные компании в целях сопоставления финан-

совой отчетности дочерних фирм, находящихся в разных странах .....

3. Пользователи, перечень которых приведен в п. 1, 2 .....

4. Государство в лице фискальных органов, а также пользователи, перечень которых приведен в п. 1, 2 .....

**Вопрос 19.** В соответствии с требованиями МСФО решаются ли в равной мере информационные потребности всех пользователей?

*Ответы:*

1. Да .....

2. Да (кроме банков) .....

3. Да (кроме банков и иных кредитных учреждений) .....

4. Нет .....

**Вопрос 20.** Устанавливается ли приоритет какой-либо категории пользователей в МСФО по отношению к другим пользователям?

*Ответы:*

1. Нет .....

2. Да, устанавливается приоритет потребностей инвесторов перед другими группами пользователей финансовой отчетности .....

3. Да, устанавливается приоритет потребностей государственных органов (налоговых и др.) по отношению к другим пользователям .....

4. Да, устанавливается приоритет потребностей акционеров, общественных организаций перед другими группами пользователей финансовой отчетности .....

Правильность выбранных ответов сопоставьте с ответами на с. 597.

# Кодекс этики членов Института профессиональных бухгалтеров России

---

---

Цели и фундаментальные принципы Кодекса носят общий характер и не направлены на решение этических проблем, возникающих перед профессиональным бухгалтером (аудитором) в каждом конкретном случае. Однако Кодекс содержит некоторые рекомендации по практическому достижению целей и соблюдению фундаментальных принципов в ряде типичных ситуаций, встречающихся в бухгалтерской и аудиторской практике.

## Статья 1. Честность и объективность

**1.1.** Под честностью понимается не только правдивость, но также беспристрастность и надежность. В соответствии с принципом объективности все профессиональные бухгалтеры (аудиторы) должны действовать справедливо, честно и не иметь конфликта интересов.

**1.2.** Профессиональные бухгалтеры (аудиторы) выполняют многочисленные функции и должны проявлять объективность в самых разных обстоятельствах. Независимо от вида предоставляемых услуг или занимаемой должности в своих профессиональных суждениях профессиональные бухгалтеры (аудиторы) обязаны быть честными и объективными.

**1.3.** Этические требования объективности возникают в разных ситуациях, и при их разрешении следует учитывать следующее:

- 1.3.1. Профессиональные бухгалтеры (аудиторы) могут оказаться в различных ситуациях, когда на них может быть оказано давление, способное отрицательно повлиять на их объективность;
- 1.3.2. При наличии правил, способных нанести ущерб объективности профессионального бухгалтера (аудитора), следует руководствоваться здравым смыслом;
- 1.3.3. Следует избегать отношений, которые допускают предвзятость, пристрастность или влияние других лиц, способных нанести ущерб объективности;
- 1.3.4. Профессиональные бухгалтеры (аудиторы) обязаны требовать соблюдения принципа объективности от персонала, участвующего в предоставлении профессиональных услуг;
- 1.3.5. Профессиональные бухгалтеры (аудиторы) не должны принимать или предлагать подарки или воспринимать другие знаки гостеприимства, если можно предположить, что они оказывают существенное и недопустимое влияние на их профессиональное суждение или лиц, с которыми они имеют дело. Профессиональным бухгалтерам (аудиторам) следует избегать ситуаций, способных скомпрометировать их профессиональную репутацию.

## **Статья 2. Разрешение этических конфликтов**

**2.1.** Периодически профессиональные бухгалтеры (аудиторы) могут попадать в ситуации возникновения конфликта интересов — от относительно тривиальных ситуаций до совершения уголовно наказуемых деяний и незаконных действий. Невозможно составить полный перечень случаев, в которых может возникнуть конфликт интересов. Профессиональный бухгалтер (аудитор) должен иметь это в виду и предвидеть возможность возникновения причин, приводящих к конфликту интересов. Расхождение мнений профессионального бухгалтера (аудитора) и другого лица само по себе не является этической проблемой. Однако в

каждом конкретном случае заинтересованным сторонам следует анализировать все факты и обстоятельства.

**2.2.** К конфликту обязанностей профессионального бухгалтера (аудитора) с различными внешними или внутренними требованиями может привести целый ряд конкретных факторов:

2.2.1. Давление со стороны непосредственного руководителя, менеджера или члена совета директоров, которое может оказываться и в рамках семейных или личных отношений. Безусловно, не следует развивать отношения или интересы, способные отрицательно влиять или ставить под угрозу честность профессионального бухгалтера (аудитора);

2.2.2. Просьба к профессиональному бухгалтеру (аудитору) действовать вразрез с техническими и профессиональными стандартами;

2.2.3. Ситуация, в которой профессиональному бухгалтеру (аудитору) придется принимать решение, должен ли он ориентироваться на интересы руководства или соблюдать установленные правила профессионального поведения;

2.2.4. Опубликование вводящей в заблуждение информации, выгодной работодателю или клиенту, но несоответствующей мнению профессионального бухгалтера (аудитора).

**2.3.** В процессе применения правил этики поведения у профессионального бухгалтера (аудитора) может возникнуть необходимость выявления неэтичного поведения других лиц или разрешения этических конфликтов. В случае возникновения серьезных этических проблем профессиональному бухгалтеру (аудитору) следует руководствоваться политикой разрешения конфликтов, существующей в организации-работодателе. Если это не способствует разрешению конкретного конфликта, то необходимо рассмотреть следующие возможные меры:

2.3.1. Обсуждение спорного вопроса с непосредственным начальником. Если после этого профессиональный бухгал-

тер (аудитор) принимает решение обратиться к руководителю на следующем, более высоком уровне, то об этом следует уведомить непосредственного начальника. Если создается впечатление о вовлеченности начальника в конфликтную ситуацию, то профессиональному бухгалтеру (аудитору) следует поднять этот вопрос на следующем, еще более высоком руководящем уровне. Если непосредственный начальник является главным исполнительным лицом (или занимает аналогичную должность), то вопросы на более высоком уровне могут рассматривать исполнительный орган, совет директоров, члены совета директоров, не наделенные исполнительными функциями, или акционеры;

2.3.2. Обращение на конфиденциальной основе к независимо-му консультанту профессиональной бухгалтерской организации или аккредитованным при Министерстве финансов Российской Федерации профессиональным аудиторским объединениям с целью получения разъяснений в отношении возможных направлений действий;

2.3.3. Если после рассмотрения на всех уровнях внутри организации конфликт не разрешен, то (когда речь идет о существенных вопросах — например, мошенничестве) профессиональный бухгалтер (аудитор) должен использовать крайнюю меру — отказ от выполнения порученного задания, а при необходимости доведение информации до сведения уполномоченных внешних организаций (правоохранительных или контролирующих органов).

2.4. Любой профессиональный бухгалтер (аудитор), занимающий высокую должность, должен стремиться к внедрению политики разрешения конфликтов в нанявшей его организации.

### **Статья 3. Профессиональная компетентность**

3.1. Профессиональные бухгалтеры (аудиторы) не должны преувеличивать свои знания и опыт.

**3.2.** Профессиональную компетентность можно разделить на два самостоятельных этапа:

**3.2.1. *Достижение профессиональной компетентности.*** Для достижения профессиональной компетентности первоначально необходимо получение высшего или среднего профессионального общего образования, затем — специального образования, после которого следует практическая работа;

**3.2.2. *Поддержание профессиональной компетентности на должном уровне:***

- а) для поддержания профессиональной компетентности на должном уровне необходимо постоянно следить за событиями в бухгалтерской и аудиторской сфере деятельности, включая национальную и международную информацию по вопросам финансовой отчетности, аудита и иных соответствующих законодательных и нормативных требований;
- б) в процессе предоставления услуг профессиональный бухгалтер (аудитор) должен руководствоваться программой обеспечения контроля качества, отвечающей соответствующим требованиям ИПБ России, национальным и международным требованиям;
- в) профессиональным бухгалтерам и аудиторам необходимо ежегодно повышать квалификацию в соответствии с программами, утвержденными ИПБ России и Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации.

## **Статья 4. Конфиденциальность**

**4.1.** Профессиональные бухгалтеры (аудиторы) обязаны соблюдать конфиденциальность информации о хозяйственной деятельности клиента и работодателя, полученной в процессе предоставления профессиональных услуг. Обязанность соблюдения конфиденциальности остается в силе даже после завершения от-

ношений между профессиональным бухгалтером (аудитором) и клиентом или работодателем.

**4.2.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) всегда должен соблюдать конфиденциальность, за исключением случаев, когда для раскрытия информации предоставлены специальные полномочия, или при наличии юридической или профессиональной обязанности такого раскрытия.

**4.3.** Профессиональные бухгалтеры (аудиторы) обязаны обеспечивать соблюдение конфиденциальности сотрудниками, работающими под их руководством, и лицами, оказывающими услуги и консультации.

**4.4.** Конфиденциальность означает не только обязанность сохранения информации от раскрытия, но и требование к профессиональному бухгалтеру (аудитору), получающему информацию в ходе выполнения профессиональных услуг, не использовать эту информацию в личных целях или в интересах третьей стороны.

**4.5.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) имеет доступ к большому объему конфиденциальной информации о хозяйственной деятельности клиента или работодателя, недоступной общественности при иных обстоятельствах. В связи с этим необходима уверенность в том, что профессиональный бухгалтер (аудитор) в случае отсутствия полномочий не раскроет информацию третьим лицам. Это не относится к раскрытию информации в целях надлежащего выполнения профессиональных обязанностей профессионального бухгалтера (аудитора) в соответствии с требованиями действующего законодательства.

**4.6.** К основным профессиональным требованиям конфиденциальности относится неразглашение информации следующего характера:

4.6.1. Сведения о фактах, событиях и обстоятельствах частной жизни гражданина, позволяющих идентифицировать его личность (персональные данные), за исключением све-

дений, подлежащих распространению в средствах массовой информации в установленных федеральными законами случаях;

- 4.6.2. Сведения, составляющие тайну следствия и судопроизводства;
- 4.6.3. Служебные сведения, доступ к которым ограничен органами государственной власти в соответствии с федеральными законами и нормативными актами (служебная тайна);
- 4.6.4. Сведения, связанные с профессиональной деятельностью, доступ к которым ограничен в соответствии с Конституцией Российской Федерации и федеральными законами (врачебная, аудиторская, нотариальная, адвокатская тайна, тайна переписки, телефонных переговоров, почтовых отправлений, телеграфных или иных сообщений и др.);
- 4.6.5. Сведения, связанные с коммерческой деятельностью, доступ к которым ограничен в соответствии с федеральными законами и нормативными актами (коммерческая тайна);
- 4.6.6. Сведения о сущности изобретения, полезной модели или промышленного образца до официальной публикации информации о них;
- 4.6.7. Конкретные сведения, связанные с деятельностью ИПБ России.

**4.7.** Раскрытие информации профессиональным бухгалтером (аудитором) осуществляется в случаях, прямо предусмотренных действующим законодательством Российской Федерации. В случае если прямого указания на раскрытие информации действующим законодательством не предусмотрено, информация может быть раскрыта при наличии соответствующего разрешения собственника информации, а при необходимости и контролирующих органов, обеспечивающих ее конфиденциальность.

**4.8.** При решении вопроса о возможности раскрытия конфиденциальной информации необходимо учитывать следующее:

**4.8.1. *Наличие разрешения на раскрытие.*** При наличии разрешения клиента или работодателя на раскрытие информации следует учитывать интересы всех сторон, включая третьи стороны, чьи интересы тоже могут быть затронуты, и иных лиц, несущих ответственность за конфиденциальные сведения;

**4.8.2. *Требование законодательства к тайне.***

**4.9.** Если профессиональный бухгалтер (аудитор) принял решение о возможности раскрытия информации, то необходимо учитывать следующее:

**4.9.1.** Наличие и степень достоверности всех относящихся к делу фактов;

**4.9.2.** При наличии неподтвержденных фактов и мнений при определении характера раскрытия информации (если оно необходимо) следует руководствоваться профессиональным суждением;

**4.9.3.** Характер ожидаемого сообщения и его адресат. В частности, у профессионального бухгалтера (аудитора) должна быть уверенность в том, что стороны, которым направляется сообщение, являются надлежащими адресатами, обязанными действовать на основании сообщения, и представления о том, будет ли профессиональный бухгалтер (аудитор) нести юридическую ответственность за направление сообщения и за последствия этого. Во всех таких ситуациях профессиональному бухгалтеру (аудитору) следует при необходимости обращаться за консультацией к юристу.

## **Статья 5. Налоговая практика**

**5.1.** Профессиональный бухгалтер (аудитор), предоставляющий услуги по вопросам налогообложения, обязан предложить

трактовки налогового законодательства. Профессиональная компетентность при предоставлении этих услуг полностью гарантирует честность и объективность заключения профессионального бухгалтера (аудитора).

**5.2.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) не должен заводить клиента или работодателя в том, что подготовленные им заключения не могут быть оспорены, чтобы они не воспринимали выраженное им мнение как установленный факт.

**5.3.** Профессиональный бухгалтер (аудитор), который проверяет правильность формирования налогооблагаемой базы, начисления и уплаты налогов, а также готовит или оказывает содействие в подготовке налоговой декларации, должен информировать клиента аудиторской проверки о несении последним ответственности за содержание декларации. Профессиональный бухгалтер (аудитор) должен принять необходимые меры по обеспечению надлежащей подготовки своих заключений и рекомендаций на основе полученной информации.

**5.4.** В целях последующего хранения все рекомендации по вопросам налогообложения, высказанные клиенту или работодателю в отношении возможных последствий, следует оформить документально.

**5.5.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) не должен принимать участия в процессе подготовки заключений, в отношении которых могут появиться основания полагать, что они:

- 5.5.1. Содержат ложное или вводящее в заблуждение утверждение;
- 5.5.2. Содержат утверждения или информацию, предоставленную без должной ответственности или без должной осведомленности относительно ее правдивости;
- 5.5.3. Не представляют или искажают данные об информации, являющейся обязательной, что может ввести в заблуждение налоговые органы.

**5.6.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) может подготовить налоговую отчетность, используя расчетные данные, если такое использование является общепринятым или если при данных обстоятельствах не представляется возможным получить точные сведения. Профессиональный бухгалтер (аудитор) должен удостовериться в том, что в данных обстоятельствах использование расчетных данных является обоснованным.

**5.7.** При подготовке налоговой отчетности профессиональный бухгалтер (аудитор) может использовать информацию, предоставленную аудируемой организацией, при условии обоснованности такой информации. Однако следует, когда это уместно, получать дополнительные документы. Помимо этого, профессиональный бухгалтер (аудитор) должен:

- 5.7.1. Пользоваться налоговыми декларациями аудируемой организации за предыдущие годы;
- 5.7.2. Делать необходимые запросы, когда полученная информация представляется ему неверной или неполной;
- 5.7.3. Получать сведения из бухгалтерских регистров и первичных документов.

**5.8.** Если профессиональный бухгалтер (аудитор) обнаруживает существенную ошибку или отсутствие сведений в налоговой декларации за какой-либо предшествующий год (к которой он мог иметь или не иметь отношение) или факт неподачи декларации, он обязан:

- 5.8.1. Немедленно информировать клиента или работодателя об ошибке или пропуске и рекомендовать довести данную информацию до сведения налоговых органов. Обычно профессиональный бухгалтер (аудитор) не обязан информировать налоговые органы, и он не может это сделать без разрешения;
- 5.8.2. В случае неисправления ошибки клиентом или работодателем профессиональный бухгалтер (аудитор) обязан:
  - а) информировать клиента или работодателя о невозмож-

ности продолжать работу с данной декларацией или иной сопутствующей информацией, направленной в государственные органы;

б) решить, будет ли какое-либо дальнейшее сотрудничество с аудируемой организацией соответствовать его профессиональным обязанностям;

5.8.3. В случае принятия профессиональным бухгалтером (аудитором) решения о возможности продолжения профессионального сотрудничества с клиентом или работодателем следует принять все разумные меры для предотвращения аналогичных ошибок в последующей налоговой отчетности.

## **Статья 6. Трансграничная деятельность**

**6.1.** При применении этических требований в условиях трансграничной деятельности на выполнение профессиональным бухгалтером (аудитором) своих функций не должен влиять тот факт, является ли он членом бухгалтерского объединения только в России или также в стране предоставления услуг.

**6.2.** Профессиональный бухгалтер (аудитор), аттестованный в одной стране, может жить в другой стране либо временно находиться там с целью оказания профессиональных услуг. При любых обстоятельствах профессиональный бухгалтер (аудитор) обязан выполнять профессиональные функции в соответствии с техническими стандартами и этическими требованиями.

**6.3.** При оказании профессиональным бухгалтером (аудитором) услуг за пределами своей страны и при возникновении расхождений по каким-либо аспектам в этических требованиях обеих стран он руководствуется следующими положениями:

а) если этические требования в стране предоставления услуг являются менее жесткими, чем предусмотренные данным Кодексом, то следует применять последние;

б) если этические требования в стране предоставления ус-

луг являются более жесткими, чем предусмотренные данным Кодексом, то следует применять первые;

- в) если этические требования в стране проживания профессионального бухгалтера (аудитора) являются обязательными при выполнении услуг за ее пределами и более жесткими, чем предусмотрено в пунктах (а) и (б), то следует применять этические требования, существующие в стране проживания.

## **Статья 7. Обеспечение публичности**

При доведении информации до сведения определенного или неопределенного круга лиц, а также в процессе маркетинга и продвижения своих кандидатур и услуг профессиональные бухгалтеры (аудиторы):

**7.1.** Должны воздерживаться от применения приемов и методов, которые могут дискредитировать профессию;

**7.2.** Не должны преувеличивать присущие им квалификацию, опыт или виды услуг, которые они могут предоставить;

**7.3.** Не должны пренебрежительно отзываться о работе других аудиторов.

## **Статья 8. Независимость**

**8.1.** В интересах общества и в соответствии с требованиями данного Кодекса все практикующие профессиональные бухгалтеры (аудиторы), члены проверяющих групп и фирм должны быть независимы от клиентов.

**8.2.** Данная статья Кодекса устанавливает рамки для определения, оценки и реагирования на угрозу независимости. Помимо этого, здесь изложены рамочные принципы, которыми должны руководствоваться практикующие профессиональные бухгалтеры (аудиторы), члены проверяющих групп и фирмы при выявлении угрозы независимости и оценке их значимости. Если угроза является существенной, то следует предусмотреть и ис-

пользовать меры предосторожности для ее исключения или сведения до приемлемого уровня. Для определения соответствующих мер предосторожности необходимо делать оценочные суждения. Профессиональным бухгалтерам (аудиторам), членам проверяющих групп и фирмам предлагается использовать принципы в конкретных рассматриваемых ситуациях.

**8.3.** Примеры, приведенные далее, призваны лишь проиллюстрировать применение принципов, и их не следует рассматривать как полный перечень всех обстоятельств, способных привести к возникновению угроз независимости. Следовательно, профессиональным бухгалтерам (аудиторам), членам проверяющей группы и фирмам недостаточно действовать согласно приведенным здесь примерам — им следует применять содержащиеся в данной статье принципы к конкретным обстоятельствам, в которых они находятся.

**8.4.** Концептуальный подход к независимости. Под независимостью подразумеваются:

**8.4.1. Независимость мышления** — образ мышления, позволяющий составить суждение, не зависящее от влияния сторонних факторов, которые могут скомпрометировать профессионализм такого суждения, и позволяющий лицу действовать добросовестно и объективно на основе знания законодательства;

**8.4.2. Независимость поведения** — избежание фактов или обстоятельств, которые настолько значимы, что разумная и информированная третья сторона, получившая информацию, включая любые меры предосторожности, могла бы поставить под разумное сомнение порядочность, объективность профессионального бухгалтера (аудитора), фирмы или члена проверяющей группы.

**8.5.** Термин «независимость» в каждом случае его применения может иметь различное толкование, поскольку можно пред-

положить, что лицо, высказывающее профессиональное суждение, должно быть свободно от всех экономических, финансовых и иных отношений. Однако поскольку каждый член общества поддерживает отношения с другими лицами, оценку значимости экономических, финансовых и иных отношений следует проводить с позиций того, что разумная и информированная сторона, располагающая всей надлежащей информацией, обоснованно сочтет неприемлемым.

**8.6.** Невозможно перечислить все ситуации, создающие угрозу независимости, и определить все меры исправления ситуации. Помимо этого, проверки могут быть самого разного свойства, следовательно, и угрозы могут быть разными, требующими использования соответствующих мер предосторожности. В связи с этим в интересах общественности следует определить концептуальные рамки, обязывающие профессионального бухгалтера (аудитора), фирмы и членов проверяющих групп выявлять, оценивать и решать проблемы, связанные с угрозами независимости, а не только выполнять набор каких-то правил, которые могут быть выбраны произвольно или установлены законом.

**8.7.** Данная статья основана именно на концептуальном подходе, учитывающем угрозы независимости, принимаемые меры предосторожности и общественные интересы. В соответствии с ним профессиональные бухгалтеры (аудиторы), фирмы и члены проверяющих групп обязаны определять и оценивать обстоятельства и отношения, создающие угрозы независимости, и с помощью мер предосторожности предпринимать соответствующие действия по их устранению или сведению до приемлемого уровня. Помимо выявления и оценки отношений между фирмами и проверяемым клиентом следует рассматривать и вопрос о том, не создают ли угрозу независимости отношения между лицами, не входящими в проверяющую группу или в число сотрудников проверяемого клиента.

**8.8.** В данной статье устанавливаются рамочные принципы, которыми должны руководствоваться профессиональные бухгалтеры (аудиторы), члены проверяющих групп и фирмы, когда они выявляют угрозу независимости, оценивают ее значимость, и, если она существенна, предусматривают и используют меры предосторожности для ее устранения или снижения до приемлемого уровня, чтобы независимость мышления и оценки внешних факторов не были скомпрометированы.

**8.9.** Принципы, изложенные в данной статье, применяются при проведении всех заданий. Характер угрозы независимости и меры предосторожности, необходимые для ее устранения или снижения до приемлемого уровня, варьируются в зависимости от особенностей конкретного задания: является ли оно в соответствии с законодательством аудиторским или сопутствующим аудиту; если это не аудиторское задание, то каковы его цели, предмет и предполагаемые пользователи отчета. Поэтому при решении вопроса о возможности принятия задания или продолжения его выполнения следует проанализировать все относящиеся к этому заданию обстоятельства, их характер и возможность возникновения угрозы независимости мышления, а также необходимые меры предосторожности и решить вопрос об участии конкретных лиц в выполнении задания.

**8.10.** Аудиторские заключения предоставляют информацию широкому кругу потенциальных пользователей, поэтому помимо независимости мышления большое значение имеет независимость поведения. Следовательно, при работе с клиентами аудиторской проверки профессиональные бухгалтеры (аудиторы) должны быть независимыми от них.

**8.11.** Если для клиента аудиторской проверки готовится отчет о проверке, предназначенный для ограниченного круга лиц, то считается, что эти пользователи осведомлены о его целях, предмете и ограничениях в силу своего участия в определении характера и объема задания для организации, выполняющей проверку. Эта осведомленность и связанные с ней более широкие

возможности организации при обмене информацией о мерах предосторожности, применяемых всеми пользователями отчета, повышают эффективность этих мер в вопросах защиты независимости поведения.

Положения этой статьи следует применять при оценке независимости членов проверяющей группы, их близких родственников и членов семей. Однако если у фирмы имелась существенная прямая или косвенная финансовая заинтересованность в клиенте аудиторской проверки, то угроза личной заинтересованности будет настолько существенной, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня.

### **8.12. Соответственно:**

- 8.12.1. При проведении аудиторских проверок, а также контроля качества оказываемых услуг профессиональные бухгалтеры (аудиторы) и члены проверяющей группы должны быть независимыми от аудируемых организаций;
- 8.12.2. При оказании аудируемым организациям сопутствующих аудиту услуг, когда круг пользователей отчетом специально не ограничен, профессиональные бухгалтеры (аудиторы) и члены проверяющей группы должны быть независимы от аудируемых организаций;
- 8.12.3. При проведении проверок, не относящихся к обязательному аудиту, когда отчет специально предназначен для ограниченного круга лиц, профессиональные бухгалтеры (аудиторы) и члены проверяющей группы должны быть независимы от аудируемой организации. Помимо этого, фирма не должна иметь существенной прямой или косвенной финансовой заинтересованности в аудируемой организации.

### **8.13. Примеры требований в отношении независимости при проведении проверок и оказании услуг:**

- 8.13.1. Профессиональный бухгалтер (аудитор) или фирма должны учитывать интересы и отношения родственников компаний этого клиента. Такие отношения и интересы сле-

дует выявлять заранее. Если при работе с другими клиентами аудиторской проверки у проверяющей группы есть основания полагать, что для определения независимости от клиента важна оценка какой-либо из его родственных компаний, то в ходе такой оценки и решения вопросов о применении мер предосторожности проверяющей группе следует принимать ее во внимание;

8.13.2. Оценка угрозы независимости и последующие действия должны основываться на данных, полученных до заключения договора и в ходе его выполнения. Обязанность проведения такой оценки и принятия соответствующих мер возникает в том случае, когда фирма или член проверяющей группы информированы (или можно предположить, что они информированы) об обстоятельствах или отношениях, способных скомпрометировать независимость. Фирма или профессиональный бухгалтер (аудитор) могут неумышленно нарушить положения данной статьи. Обычно такое неумышленное нарушение не ставит под сомнение независимость проверяющего от клиента аудиторской проверки при условии, что фирма проводит надлежащую политику контроля качества и процедуры поощрения независимости, а также быстрого исправления выявленных нарушений с использованием всех надлежащих мер предосторожности.

8.14. Цель настоящей статьи — оказание содействия профессиональным бухгалтерам (аудиторам), фирмам и проверяющим группам в решении следующих вопросов:

8.14.1. Выявление угроз независимости;

8.14.2. Выделение из их числа угроз явно незначительного характера;

8.14.3. Определение и использование надлежащих мер предосторожности для устранения и сведения угроз до приемлемого уровня, если они представляются существенными. Если никакие меры предосторожности не могут све-

сти угрозы до приемлемого уровня, единственно возможными действиями могут быть устранение заинтересованности, создающей угрозу, либо отказ от оказания услуг или от предложения продолжить их оказание.

**8.15.** Если угроза независимости явно несущественна и профессиональный бухгалтер (аудитор) или фирма решают заключить договор на оказание услуг или продолжить его выполнение, то такое решение следует оформить документально. В рабочем документе необходимо охарактеризовать все выявленные угрозы и меры предосторожности, принятые с целью их устранения или снижения до приемлемого уровня.

**8.16.** При оценке существенности угроз независимости и мер предосторожности, необходимых для их сведения до приемлемого уровня, необходимо учитывать интересы общественности. Некоторые организации могут представлять для общественности большой интерес в связи с характером и масштабом их деятельности или корпоративным статусом.

### *Угроза независимости*

**8.17.** Потенциальную угрозу независимости представляют личная заинтересованность, заступничество, близкое знакомство и шантаж.

**8.18.** Угроза личной заинтересованности возникает, когда профессиональный бухгалтер (аудитор), фирма или член проверяющей группы имеет возможность получить какие-то выгоды от наличия финансовой заинтересованности в проверяемом клиенте или в иных случаях конфликта личных интересов с интересами клиента. Примеры ситуаций, в которых может возникнуть такая угроза:

**8.18.1.** Наличие прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной финансовой заинтересованности в проверяемом клиенте;

**8.18.2.** Предоставление кредитов или гарантий проверяемому

клиенту или любому из его членов совета директоров (наблюдательного совета) или должностных лиц или получение от них кредитов или гарантий;

8.18.3. Существенная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от клиента;

8.18.4. Тесные деловые отношения с клиентом;

8.18.5. Возможность получения работы на предприятии (организации) клиента;

8.18.6. Зависимость размера гонорара от результата работы.

**8.19. Необходимость самоконтроля возникает, когда:**

8.19.1. При подготовке заключений по результатам аудита необходимо перепроверить какие-либо результаты или выводы, сделанные в ходе предыдущих проверок или иных заданий;

8.19.2. Член проверяющей группы прежде был членом совета директоров, должностным лицом или работником фирмы, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на предмет проверки.

Примеры ситуаций, в которых может возникнуть необходимость самоконтроля:

а) член проверяющей группы является или недавно являлся членом совета директоров или должностным лицом клиента;

б) член проверяющей группы является (или недавно являлся) работником клиента, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на вопросы, рассматриваемые в ходе аудита;

в) оказание проверяемому клиенту услуг, прямо влияющих на вопросы, рассматриваемые в ходе аудита;

г) подготовка исходных данных, используемых для составления финансовой (бухгалтерской) отчетности или других документов, представляющих собой предмет проверки.

**8.20.** Угроза заступничества возникает, когда профессиональный бухгалтер (аудитор), фирма или член проверяющей группы отстаивает позицию или точку зрения проверяемого клиента (или когда может сложиться впечатление, что фирма или член проверяющей группы отстаивает такую позицию или точку зрения) в такой степени, что это может отрицательно повлиять на объективность суждения профессионального бухгалтера (аудитора), фирмы или члена проверяющей группы или вызвать сомнения в их объективности. Это происходит, когда проверяющие ставят свое суждение в зависимость от желания клиента.

**8.21.** Угроза близкого знакомства возникает, когда в силу тесных деловых отношений с проверяемым клиентом, его советом директоров, должностными лицами или работниками профессиональный бухгалтер (аудитор), фирма или член проверяющей группы начинают с излишней симпатией относиться к интересам клиента.

Примеры ситуаций, в которых может возникнуть угроза близкого знакомства:

- а) член семьи или близкий родственник члена проверяющей группы является членом совета директоров или должностным лицом проверяемого клиента;
- б) член семьи или близкий родственник члена проверяющей группы является работником проверяемого клиента, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на вопросы, рассматриваемые в ходе аудита;
- в) бывший работник фирмы является членом совета директоров, должностным лицом или работником проверяемого клиента, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на вопросы, рассматриваемые в ходе аудита;
- г) между руководителем проверяющей группы и проверяемым клиентом существуют длительные деловые отношения;

д) получение подарков или оказание знаков гостеприимства существенной стоимости от проверяемого клиента, его совета директоров, должностных лиц или работников.

**8.22.** Угроза шантажа наступает, когда появляется возможность путем фактических или возможных угроз со стороны совета директоров, должностных лиц или работников проверяемого клиента создать препятствия для члена проверяющей группы исполнять свои обязанности объективно и с необходимым профессиональным скептицизмом.

Пример ситуации, в которых может возникнуть угроза шантажа, — давление со стороны проверяемого клиента, оказываемое с целью необоснованного сокращения объема работ для снижения размера оплаты услуг.

### ***Меры предосторожности***

**8.23.** Профессиональные бухгалтеры (аудиторы) обязаны сохранять свою независимость, учитывая условия, в которых они работают, наличие угроз для их независимости и доступность мер предосторожности, позволяющих устранить такие угрозы или свести их до приемлемого уровня.

**8.24.** Если выявленные угрозы существенны, то необходимо определить и использовать соответствующие меры предосторожности с целью их устранения или сведения до приемлемого уровня. Такое решение должно быть документально оформлено. Характер применяемых мер предосторожности зависит от обстоятельств. Всегда следует учитывать, что именно может счесть неприемлемым разумная и хорошо информированная третья сторона, имеющая всю уместную информацию, в том числе об используемых мерах предосторожности. На ее мнение влияют такие факторы, как значимость угрозы, характер проверки, круг предполагаемых пользователей отчета о проверке и структура управления фирмой.

**8.25.** Меры предосторожности можно разделить на три категории:

- 8.25.1. Меры предосторожности, предусмотренные профессиональными нормами, законами или нормативными актами;
- 8.25.2. Меры предосторожности, предусмотренные в структуре управления и процедурах принятия решений клиента аудиторской проверки;
- 8.25.3. Меры предосторожности, существующие в структуре управления самой фирмой и заложенные в ее процедурах контроля.

Фирма, члены проверяющей группы и профессиональный бухгалтер (аудитор) должны выбрать соответствующие меры предосторожности для исключения или снижения любой значимой угрозы независимости до приемлемого уровня.

**8.26.** К мерам предосторожности, *предусмотренным профессиональными нормами, законами или нормативными актами*, относятся:

- 8.26.1. Требование наличия образования, подготовки и опыта у лиц, получающих лицензию (аттестат) на оказание профессиональных услуг;
- 8.26.2. Требования постоянной профессиональной переподготовки;
- 8.26.3. Профессиональные стандарты, контроль качества, дисциплинарные меры;
- 8.26.4. Проверка систем контроля качества услуг фирмы сторонними специалистами, в том числе контролерами качества аккредитованных при Министерстве финансов России профессиональных саморегулируемых аудиторских объединений;
- 8.26.5. Положения законов, регулирующие требования к независимости фирмы.

**8.27.** К мерам предосторожности, предусмотренным в структуре управления и процедурах принятия решений клиента аудиторской проверки, относятся:

8.27.1. При выборе фирмы руководством аудируемой организации решение об утверждении выбранной фирмы принимается лицами, не входящими в состав руководства аудируемой организации (например, Комитетом по аудиту);

8.27.2. Наличие у проверяемого клиента компетентных работников, способных принимать управленческие решения;

8.27.3. Наличие внутренних правил и процедур, подчеркивающих приверженность клиента аудиторской проверке достоверной финансовой отчетности;

8.27.4. Наличие внутренних процедур, обеспечивающих объективность выбора исполнителей услуг, не связанных с проверкой;

8.27.5. Наличие органов (например, Комитета по аудиту) либо процедур, разработанных аккредитованными при Министерстве финансов России профессиональными аудиторскими объединениями, обеспечивающих контроль за качеством аудиторских услуг, оказываемых фирмой.

**8.28.** Комитет по аудиту может играть важную роль в управлении аудируемой организации, если он не зависит от руководства аудируемой организации, и может помочь совету директоров убедиться в независимости фирмы. Между фирмой и Комитетом по аудиту (или другим органом управления) аудируемой организации должна существовать регулярная связь по вопросам, которые, по мнению фирмы, могут создать впечатление нарушения независимости.

**8.29.** В фирмах должны быть введены правила и процедуры, касающиеся общения с Комитетом по аудиту или иными органами управления клиента. Фирма с установленной периодичностью должна в устной и письменной форме сообщать обо всех отношениях и других вопросах, возникающих между ней и про-

веряемым клиентом, которые могут создать впечатление нарушения ее независимости. Характер таких сообщений определяется аккредитованными аудиторскими объединениями в отношении своих членов и должен касаться всех вопросов, затронутых в данной статье.

**8.30.** К мерам предосторожности, *существующим в структуре самой фирмы и заложенным в ее процедурах*, могут относиться следующие:

- 8.30.1. Поддержание у сотрудников руководством фирмы понимания важности независимости и стимулирование членов проверяющей группы к действиям в интересах общества;
- 8.30.2. Правила и процедуры, направленные на контроль и мониторинг качества работ, выполняемых в ходе проверки;
- 8.30.3. Политика документирования сохранения независимости, направленная на выявление угроз независимости, оценку их значимости, определение и применение мер предосторожности по их устранению или, если они оказываются значимыми, сведению до приемлемого уровня;
- 8.30.4. Внутренние правила и процедуры контроля за соблюдением независимости фирмы;
- 8.30.5. Правила и процедуры, позволяющие выявлять заинтересованность или характер отношений между фирмой или членами проверяющей группы и аудируемыми организациями;
- 8.30.6. Правила и процедуры управления зависимостью доходов фирмы от поступлений, получаемых от отдельной аудируемой организации;
- 8.30.7. Привлечение специалистов, не связанных с проверкой, к оказанию аудируемой организации иных услуг;
- 8.30.8. Правила и процедуры, запрещающие лицам, не принимающим участие в аудиторской проверке, влиять на результаты проверки;

- 8.30.9. Своевременное доведение информации о правилах и процедурах фирмы и о любых изменениях к ним до сведения всех специалистов фирмы и организация их изучения;
- 8.30.10. Назначение одного из руководителей фирмы ответственным за контроль за должным функционированием систем предосторожности;
- 8.30.11. Информирование специалистов фирмы обо всех аудируемых организациях, от которых они не должны зависеть;
- 8.30.12. Дисциплинарные меры по обеспечению соблюдения установленных фирмой правил и процедур;
- 8.30.13. Правила и процедуры, дающие возможность персоналу сообщать руководству фирмы о всех сомнениях, касающихся объективности и независимости;
- 8.30.14. Ротация старшего персонала аудиторов, принимающих участие в аудиторской проверке;
- 8.30.15. Правила и процедуры, запрещающие членам проверяющей группы принимать управленческие решения за проверяемого клиента или нести ответственность за их принятие;
- 8.30.16. Привлечение другой фирмы к проведению или повторному осуществлению части проверки;
- 8.30.17. Выведение из проверки аудиторов, финансовая заинтересованность которых в клиенте или отношения которого с аудируемой организацией могут создать угрозу независимости фирмы.

**8.31.** Если рассмотренных мер предосторожности недостаточно для устранения угрозы независимости или сведения ее до приемлемого уровня или когда фирма решает не отказываться от деятельности или интересов, создающих такую угрозу, единственным выходом из такой ситуации может быть отказ от заключения договора о проверке.

**8.32.** В период выполнения проверки члены проверяющей группы и фирма должны быть независимыми от проверяемого клиента. Период выполнения задания начинается с момента начала оказания фирмой услуг по проверке и заканчивается в момент подписания заключения по результатам проверки. Если предполагается, что в будущем проверки будут повторяться, то период выполнения задания заканчивается по уведомлению любой из сторон о том, что договорные (профессиональные) отношения между сторонами прекращены.

**8.33.** Период выполнения задания включает также весь период, охватываемый бухгалтерской (финансовой) отчетностью, которую проверяет фирма. Если организация становится клиентом фирмы в течение (или после) периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью, которую проверяет фирма, то должна быть рассмотрена возможность возникновения угроз независимости, которые могут создаваться:

8.33.1. Финансовыми или деловыми отношениями с проверяемым клиентом в течение (или после) периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью, но до заключения фирмой договора по аудиторской проверке;

8.33.2. Услугами, ранее оказываемыми аудируемой организацией. Аналогичным образом, если задание не связано с аудиторской проверкой, то фирма должна рассмотреть вопрос о том, не создают ли угрозу независимости финансовые или деловые отношения или прежнее оказание услуг;

8.33.3. Если аудируемой организации в течение (или после) периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью, но до начала оказания услуг по аудиторской проверке оказывались иные услуги, которые нельзя оказывать в течение периода аудиторской проверки, то следует проанализировать вероятность возникновения угрозы

независимости ввиду оказания таких услуг. Если угроза значительна, то необходимо предусмотреть и использовать меры предосторожности для ее исключения или сведения до приемлемого уровня. К мерам предосторожности могут относиться:

- а) обсуждение с органами управления аудируемой организации;
- б) получение от аудируемой организации подтверждения принятия ею ответственности за результаты услуг, не относящихся к проверке;
- в) недопущение к аудиторской проверке персонала, оказывавшего или оказывающего не связанные с ней услуги.

## **Статья 9. Привлечение экспертов для оказания профессиональных услуг**

**9.1.** Профессиональные бухгалтеры (аудиторы) не должны оказывать профессиональные услуги, не входящие в их компетенцию, не получив компетентных консультаций и помощи. Если профессиональный бухгалтер (аудитор) не имеет достаточной квалификации, чтобы оказать какую-либо часть профессиональной услуги, он может привлечь для оказания ему технической консультации специалистов со стороны.

**9.2.** В таких ситуациях, поскольку ответственность за оказание профессиональных услуг по-прежнему несет профессиональный бухгалтер (аудитор), он обязан контролировать соблюдение требований этических норм привлекаемыми специалистами.

**9.3.** Пользуясь услугами экспертов, не являющихся профессиональными бухгалтерами (аудиторами), профессиональный бухгалтер (аудитор) должен принимать меры для ознакомления экспертов с этическими требованиями. Первоочередное внимание следует уделять фундаментальным принципам.

**9.4.** Требуемый уровень надзора и объем рекомендаций будет зависеть от участвующих в работе специалистов и от характе-

ра данного им поручения. Примеры таких рекомендаций и надзора:

- 9.4.1. Просьба к специалистам ознакомиться с кодексом этических норм;
- 9.4.2. Требование письменного подтверждения ознакомления с этическими нормами;
- 9.4.3. Проведение консультаций в случаях потенциальных конфликтов.

**9.5.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) также должен учитывать конкретные требования в отношении независимости или иные риски, присущие заданию. Такие ситуации потребуют особого внимания и руководства / надзора для обеспечения соблюдения этических требований.

**9.6.** Если профессиональный бухгалтер (аудитор) установит несоблюдение тех или иных этических норм экспертами, от их услуг следует отказаться.

## **Статья 10. Гонорар**

**10.1.** Профессиональный бухгалтер (аудитор), оказывающий клиенту профессиональные услуги, принимает ответственность за добросовестное и объективное их оказание. Выполнение этого обеспечивается путем применения профессиональных знаний и опыта, которые профессиональный бухгалтер (аудитор) накапливает в процессе повышения квалификации и ведения профессиональной деятельности. За оказание услуг профессиональному бухгалтеру (аудитору) причитается вознаграждение.

**10.2.** Получаемый профессиональным бухгалтером (аудитором) гонорар должен справедливо отражать стоимость профессиональных услуг, выполненных для клиента, с учетом:

- 10.2.1. Квалификации и опыта, необходимых для оказания конкретного вида профессиональных услуг;
- 10.2.2. Уровня подготовки и опыта лиц, участие которых в оказании профессиональных услуг обязательно;

10.2.3. Времени, обоснованно затраченного каждым из лиц, участвующих в оказании профессиональных услуг;

10.2.4. Уровня ответственности, возникающего из оказания таких услуг.

**10.3.** Как правило, гонорар рассчитывается на основе соответствующих почасовых или дневных ставок и количества времени, затраченного каждым из участвующих в оказании услуг лиц на оказание профессиональных услуг. Соответствующие ставки устанавливает сам профессиональный бухгалтер (аудитор), однако они должны быть обоснованными.

**10.4.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) не должен делать заявлений о том, что определенные профессиональные услуги в настоящее время или в будущем будут оказываться за установленную плату, предполагаемую плату или плату в определенных пределах, если в момент такого заявления существует вероятность того, что такая плата будет существенным образом увеличена, а потенциальному клиенту неизвестно о такой вероятности.

**10.5.** При оказании профессиональных услуг клиенту может быть необходимо или целесообразно взимать заранее установленный гонорар, но при этом профессиональный бухгалтер и аудитор должны рассчитать этот гонорар с учетом факторов, перечисленных в п. 10.2—10.4.

**10.6.** Профессиональный бухгалтер (аудитор), добываясь спроса на свои услуги, может предлагать цену на них ниже, чем его конкуренты, однако существует риск того, что в этом случае многие могут счесть, что качество их услуг существенно ниже качества услуг их конкурентов.

**10.7.** При определении цены своих профессиональных услуг профессиональный бухгалтер (аудитор) должен убедиться в том, что в результате предложения цены клиенту:

10.7.1. Качество работ не будет снижено и должное внимание будет уделено соблюдению всех профессиональных правил (стандартов) и процедур контроля за качеством при оказании этих услуг;

10.7.2. Клиент не будет введен в заблуждение о точном объеме услуг, на которые распространяется предложенная цена, и о том, на какой основе цена будет рассчитываться в будущем.

**10.8.** Как правило, все накладные расходы, например командировочные, относимые непосредственно к оказанию профессиональных услуг конкретному клиенту, выставляются к оплате такому клиенту в дополнение к гонорару.

**10.9.** При заключении профессиональным бухгалтером (аудитором) с клиентом письменного договора целесообразно оговорить в нем методику расчета размера оплаты услуг.

**10.10.** Профессиональные услуги не должны предлагаться или предоставляться клиенту в соответствии с договоренностью, согласно которой гонорар будет уплачен только в случае получения конкретного вывода или результата.

**10.11.** Гонорар не должен считаться условным, если он установлен судом или иным государственным органом. Гонорар, выплачиваемый в виде процентной доли или на аналогичной основе, за исключением случаев, когда это не противоречит законодательству и является повсеместно признанной практикой для определенных профессиональных услуг, должен считаться условным.

## **Статья 11. Деятельность, не совместимая с аудиторской практикой**

**11.1.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) не должен одновременно заниматься какими-либо видами деятельности, которые создают или могут создать угрозу честности, непред-

взятости или независимости, а также репутации профессионального бухгалтера (аудитора), т. е. несовместимыми с оказанием профессиональных услуг.

**11.2.** Параллельное оказание двух или более разных видов профессиональных услуг само по себе не создает угрозы честности, непредвзятости или независимости.

**11.3.** Одновременное ведение других видов деятельности, не связанных с профессиональными услугами, но не позволяющих профессиональному бухгалтеру (аудитору) вести профессиональную практику в соответствии с законодательством и нормами деловой этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов, считается несовместимой с оказанием профессиональных услуг\*.

## **Статья 12. Денежные средства клиентов**

**12.1.** Профессиональным бухгалтерам (аудиторам) запрещено держать у себя денежные средства клиентов, если только они не относятся к авансовым платежам на оказание услуг в соответствии с договором.

## **Статья 13. Отношения с другими профессиональными бухгалтерами и аудиторами**

**13.1.** Расширение деятельности организации часто приводит к учреждению филиалов или дочерних компаний в местах, где оказывающий организации услуги профессиональный бухгалтер (аудитор) не имеет своей практики. В таких обстоятельствах клиент профессионального бухгалтера (аудитора) может обратиться к иному профессиональному бухгалтеру (аудитору) с просьбой оказать профессиональные услуги.

**13.2.** Профессиональным бухгалтерам (аудиторам) следует

---

\* В соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

оказывать только те услуги, которые они способны выполнить профессионально. Поэтому и в интересах самих профессиональных бухгалтеров (аудиторов), и в интересах их клиентов важно, чтобы профессиональные бухгалтеры (аудиторы), когда это требуется, обращались к людям, способным дать профессиональный совет.

**13.3.** В том случае, если профессиональный бухгалтер (аудитор), не компетентный в конкретной специализации, не захочет передавать своего клиента другому профессиональному бухгалтеру (аудитору), сведущему в такой специализации, из-за боязни потерять клиента, последний может не получить консультаций, на предоставление которых он вправе рассчитывать.

**13.4.** При выборе профессиональных консультантов, независимо от того, требуются или нет какие-либо специальные знания, окончательное решение всегда принимает клиент. Следовательно, профессиональный бухгалтер (аудитор) не должен пытаться какими-либо средствами ограничивать свободу выбора клиентом возможностей получить специальные консультации, а когда это уместно, должен оказать клиенту необходимую помощь.

**13.5.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) должен ограничивать объем своих услуг выполнением конкретного задания, полученного им по рекомендации от профессионального бухгалтера (аудитора), обслуживающего клиента. Профессиональный бухгалтер (аудитор) также обязан предпринять разумные действия по поддержанию отношений профессионального бухгалтера (аудитора), обслуживающего клиента, с клиентом и не должен выражать какой-либо критики в адрес его профессиональных услуг, не предоставив последнему возможности представить свои уместные комментарии.

**13.6.** Профессиональный бухгалтер (аудитор), которому клиент поручает оказать услуги, отличающиеся от услуг, оказываемых профессиональным бухгалтером (аудитором), обслуживающим клиента, должен считать такое поручение отдельным зада-

нием на оказание услуг или консультаций. Прежде, чем оказывать такие услуги, профессиональный бухгалтер (аудитор) должен поставить клиента в известность о своей профессиональной обязанности сообщить о таком задании профессиональному бухгалтеру (аудитору), обслуживающему клиента, и немедленно сделать это, лучше всего в письменной форме, сообщив о предложении клиента и об общем характере поручения, а также запросив всю уместную информацию, необходимую для исполнения поручения, если таковая имеется у профессионального бухгалтера (аудитора), обслуживающего клиента.

**13.7.** В том случае, если клиент настаивает на несообщении обслуживающему его профессиональному бухгалтеру (аудитору) о задании, новый профессиональный бухгалтер (аудитор) должен сам определить обоснованность такой просьбы клиента. При отсутствии особых обстоятельств одно лишь нежелание клиента сообщать обслуживающему его профессиональному бухгалтеру (аудитору) о задании не является оправдывающим основанием.

**13.8.** При наличии двух или более профессиональных бухгалтеров (аудиторов), оказывающих профессиональные услуги соответствующему клиенту, целесообразно уведомлять только одного из них, в зависимости от того, какие именно услуги оказываются.

**13.9.** Собственники организации (предприятия) имеют право выбирать профессиональных консультантов и по собственному желанию заменять их другими. В таком случае важно, чтобы профессиональный бухгалтер (аудитор), к которому поступает просьба заменить другого профессионального бухгалтера (аудитора), удостоверился в отсутствии профессиональных оснований отклонить такое предложение. Это возможно осуществить только в результате общения с профессиональным бухгалтером (аудитором), которого клиент желает заменить.

**13.10.** Общение с прежним профессиональным бухгалтером (аудитором) позволяет профессиональному бухгалтеру (аудито-

ру) установить, насколько обстоятельства, в которых предлагается замена, уместны для принятия такого решения. Кроме того, такое общение помогает сохранить деловые отношения, которые должны существовать между всеми профессиональными бухгалтерами (аудиторами), к которым клиент может обращаться за профессиональной консультацией и помощью.

**13.11.** Объем информации о делах клиента, которой профессиональный бухгалтер (аудитор) может обмениваться с предложенным в качестве замены профессиональным бухгалтером (аудитором), зависит от разрешения на это клиента.

**13.12.** Предложенный в качестве замены профессиональный бухгалтер (аудитор) обязан обеспечивать строгую конфиденциальность информации, полученной от профессионального бухгалтера (аудитора), обслуживавшего клиента ранее.

## **Статья 14. Реклама и предложение услуг**

**14.1.** Проводимая реклама и предложение услуг должны осуществляться в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации и Федеральным законом «О рекламе».

**14.2.** Реклама и предложение услуг должны быть направлены на объективное информирование организаций (предприятий) и граждан и должны вестись достойно, честно и откровенно. Запрещено предлагать услуги путем принуждения или навязывания.

**14.3.** Примеры, не отвечающие указанным выше критериям:

14.3.1. Создание недостоверных, обманных или неоправданных ожиданий благоприятного исхода;

14.3.2. Намеки на возможность оказания влияния на какие-либо суды, арбитражи, надзорные или аналогичные органы или на должностных лиц;

14.3.3. Восхваляющие себя заявления, не подкрепленные фактами;

- 14.3.4. Сравнения с другими профессиональными бухгалтерами (аудиторами);
- 14.3.5. Использование в рекламе рекомендательных писем или доверительных надписей без согласия клиентов;
- 14.3.6. Использование любых других заверений, которые могут ввести в заблуждение любое лицо;
- 14.3.7. Необоснованные заявления о том, что данный профессиональный бухгалтер (аудитор) является экспертом или специалистом в той или иной области.

**14.4.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) не должен пытаться использовать преимущество от рекламы и предложения услуг путем размещения рекламы в газетах и журналах, публикуемых или распространяемых в стране, в которой реклама запрещена.

**14.5.** Реклама и предложение услуг профессионального бухгалтера (аудитора) и фирмы не могут содержать в себе никакую другую рекламу, кроме рекламы аудита и сопутствующих аудиту услуг.

## **Статья 15. Представление информации**

**15.1.** При представлении информации об объеме выручки от оказания профессиональных услуг фирмы должны раскрывать данные, которые могут быть надлежащим образом подтверждены.

**15.2.** В случае представления информации, определенной в соответствии со стандартами (методиками), отличными от общепринятых, профессиональный бухгалтер (аудитор) должен уведомлять получателя информации об имеющихся существенных различиях в методике составления указанной информации.

**15.3.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) при представлении информации об объеме выручки от оказания профессиональных услуг должен сообщить пользователю указанной ин-

формации о том, осуществлялась ли независимая проверка указанной информации, в том числе ИПБ России и профессиональными аудиторскими объединениями, аккредитованными при Министерстве финансов Российской Федерации.

## Статья 16. Принцип лояльности

**16.1.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) обязан быть лояльным по отношению к своему работодателю и по отношению к своей профессии. Иногда эти обязанности вступают в конфликт друг с другом. Как правило, работник должен отдавать предпочтение законным и этическим целям своей организации и придерживаться правил и процедур, направленных на достижение таких целей. Однако работника нельзя заставлять:

16.1.1. Нарушать закон;

16.1.2. Нарушать профессиональные правила и стандарты;

16.1.3. Лгать профессиональным бухгалтерам (аудиторам) работодателя или вводить их в заблуждение (в том числе путем хранения молчания);

16.1.4. Подписываться под заявлением, содержащим существенное искажение фактов.

**16.2.** Различия во взглядах на точность суждения по вопросам бухгалтерского учета, аудиторским или этическим вопросам, как правило, разрешаются в рамках организации работника — сначала путем обращения к непосредственному руководителю работника, а затем, если сохраняются разногласия по существенным этическим вопросам, на более высоких уровнях.

**16.3.** Если профессиональный бухгалтер (аудитор) не может разрешить какую-либо проблему, обусловленную конфликтом между требованиями его работодателя и профессиональными требованиями, он может, исчерпав все другие возможности, подать заявление об увольнении. При увольнении работники должны изложить свои мотивы работодателю, однако по соображениям конфиденциальности не могут сообщить их другим лицам

(за исключением случаев, когда это требуется в соответствии с законодательством или нормами профессиональной этики).

**16.4.** Профессиональный бухгалтер (аудитор), руководящий работой других профессиональных бухгалтеров (аудиторов), должен со вниманием относиться к их потребности в профессиональном развитии и к их мнению по вопросам бухгалтерской и аудиторской практики, а также профессионально разрешать все противоречия во взглядах.

**16.5.** Профессиональному бухгалтеру (аудитору) организации, предприятия, учреждения может быть поручено ответственное задание, для исполнения которого у него не имеется должной подготовки или опыта. При исполнении такого задания профессиональный бухгалтер (аудитор) не должен вводить работодателя в заблуждение относительно своего опыта или квалификации или относительно того, к кому можно обратиться за консультацией и помощью.

**16.6.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) должен представлять информацию в полном объеме, честно и профессионально, таким образом, чтобы она была понятна в соответствующем контексте.

**16.7.** Профессиональный бухгалтер (аудитор) должен делать все от него зависящее, чтобы финансовая и нефинансовая информация велась в таком порядке, при котором точно и четко отражаются истинный характер хозяйственных операций, активы и обязательства, своевременно и в установленном порядке классифицируются и заносятся проводки.

## Статья 17. Дисциплинарные меры

**17.1.** Нарушение перечисленных в настоящем Кодексе норм влечет за собой по отношению к нарушителю следующие дисциплинарные меры ответственности (перечислены в порядке усиления):

а) замечание;

- б) предупреждение;
- в) приостановление членства в Некоммерческом партнерстве «Институт профессиональных бухгалтеров России» на срок до одного года;
- г) исключение из членов Некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров России».

**17.2.** Перечисленные в п. 17.1 настоящего Кодекса дисциплинарные меры принимаются руководством Некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров России» в соответствии с его уставом и регламентом. Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров России», руководствуясь интересами повышения авторитета бухгалтерской профессии, самостоятельно определяет порядок применения этих дисциплинарных мер.

# Ответы на вопросы тестов

## Глава 1. Бухгалтерский учет и его место в рыночной экономике

Вопросы	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответы	1	4	3	4	4	4	2	4	1	3
Вопросы	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответы	3	3	1	1	1	2	4	3	2	3

## Глава 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

Вопросы	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответы	3	1	4	3	4	3	3	4	4	2
Вопросы	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответы	3	3	1	1	4	2	3	1	4	2

## Глава 3. Принципы оценки активов и обязательств

Вопросы	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответы	3	1	4	2	2	3	1	4	2	1
Вопросы	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответы	3	3	2	4	1	3	4	1	2	4

## Глава 4. Бухгалтерский баланс

Вопросы	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответы	3	2	2	1	3	4	2	3	1	1
Вопросы	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответы	1	4	4	1	4	1	3	2	3	4

## Глава 5. Первичное наблюдение — основа информационной системы бухгалтерского учета

Вопросы	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответы	1	4	1	2	3	2	1	3	4	2
Вопросы	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответы	3	1	4	4	4	2	1	3	4	2

## Глава 6. Счета и двойная запись

Вопросы	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответы	1	3	4	4	1	3	2	1	3	4
Вопросы	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответы	2	1	1	1	2	3	3	2	1	4

## Глава 7. Стоимостное измерение и текущий бухгалтерский учет

Вопросы	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответы	3	2	2	1	3	4	1	4	1	3
Вопросы	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответы	2	1	3	2	3	2	1	4	1	2

## Глава 8. Техника и формы бухгалтерского учета

Вопросы	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответы	1	2	3	3	1	4	3	2	1	1
Вопросы	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответы	2	2	4	1	4	2	3	1	3	4

## Глава 9. Бухгалтерская отчетность

Вопросы	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответы	2	2	4	2	1	4	3	1	1	1
Вопросы	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответы	2	2	4	2	1	3	4	2	1	4

## Глава 10. Учетная политика организации

Вопросы	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответы	3	4	3	4	2	2	1	1	4	1
Вопросы	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответы	1	2	3	1	1	4	3	2	4	2

## Глава 11. Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами

Вопросы	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответы	1	2	3	1	4	3	2	3	3	1
Вопросы	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответы	3	2	1	1	3	2	4	3	4	2

# Список рекомендуемой литературы

1. *Албордов Р. А.* Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. М.: Дело и сервис, 2002.
2. *Антони Р.* Основы бухгалтерского учета: Пер. с англ. М.: СП «Триада НТТ», 1992.
3. *Бакаев А. С., Шнейдман Л. З.* Учетная политика предприятия. М.: Бухгалтерский учет, 1994.
4. *Булатов М. А.* Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. М.: Экзамен, 2002.
5. *Вешунова Н. Л., Фомина Л. Ф.* Бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 2000.
6. *Гусева Т. М., Шеина Т. Н.* Теория бухгалтерского учета. Теория. Практика. Тесты. М.: Финансы и статистика, 2002.
7. *Захарьин В. Р.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. М.: Форум-Инфра-М, 2003.
8. *Зудилин А. П.* Бухгалтерский учет на капиталистических предприятиях. Изд. 2-е, перераб. и доп. М.: Изд-во Университета дружбы народов, 1990.
9. *Кирьянова З. В.* Методологические и организационные основы первичного учета. М.: Финансы и статистика, 1989.
10. *Кирьянова З. В.* Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1994.

11. *Кутер М. И.* Теория бухгалтерского учета. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 2003.
12. *Макаров В. Г.* Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1983.
13. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери, 1998.
14. *Моисеенко Г. И.* Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1987.
15. *Нарибаев К. Н.* Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ. М.: Финансы и статистика, 1983.
16. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1993.
17. *Николаева С. А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика. М.: Финансы и статистика, 1993.
18. О бухгалтерском учете. Закон РФ / Российская газета. 1996. 28 ноября.
19. О бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Комментарий к Положению о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации В. И. Макарьевой М.: Финансы и статистика, 1992.
20. *Палий В. В., Соколов М. В.* Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1988.
21. *Патров В. В., Ковалев В. В.* Как читать баланс. М.: Финансы и статистика, 1991.
22. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. М.: Информационное агентство ИПБ-БИНФА, 2001.

23. *Рахман З., Шеремет А.* Бухгалтерский учет в рыночной экономике. М.: ИНФРА-М, 1996.
24. Реформа бухгалтерского учета. Российские и международные стандарты. Практика применения. М.: Книжный мир, 1998.
25. *Рожнова О. В.* Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности. М.: Экзамен, 2003.
26. *Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
27. *Хендриксен Э. С., Бреда М. Ф. Ван.* Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
28. *Шишкородова Н.Н.* Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. М.: Вершина, 2003.
29. *Элдон С., Хендриксен Э. и др.* Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997.

# Оглавление

Введение .....	3
<b>Глава 1. Бухгалтерский учет и его место в рыночной экономике .....</b>	<b>5</b>
1.1. Виды хозяйственного учета. Бухгалтерский учет как информационная система .....	5
1.2. Базовые принципы бухгалтерского учета .....	14
1.3. Пользователи бухгалтерской информации .....	26
1.4. Связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами	32
1.5. Задачи бухгалтерского учета и предъявляемые к нему требования .....	41
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	44
<i>Тесты к главе 1</i> .....	45
<b>Глава 2. Предмет и метод бухгалтерского учета .....</b>	<b>51</b>
2.1. Содержание бухгалтерского учета и его нормативная база .....	51
2.2. Предмет бухгалтерского учета и его объекты .....	52
2.3. Метод бухгалтерского учета и его слагаемые .....	61
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	72
<i>Тесты к главе 2</i> .....	72

<b>Глава 3. Принципы оценки активов и обязательств</b> .....	78
3.1. Принципы оценки внеоборотных активов .....	78
3.2. Принципы оценки оборотных активов .....	92
3.3. Принципы оценки собственного капитала .....	98
3.4. Принципы оценки заемного капитала .....	100
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	102
<i>Тесты к главе 3</i> .....	102
<b>Глава 4. Бухгалтерский баланс</b> .....	109
4.1. Сущность и строение бухгалтерского баланса .....	109
4.2. Классификация бухгалтерских балансов .....	118
4.3. Влияние хозяйственных операций на валюту баланса .....	131
4.4. Бухгалтерский баланс как источник информации о финансовой устойчивости фирмы .....	137
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	139
<i>Тесты к главе 4</i> .....	139
<b>Глава 5. Первичное наблюдение — основа информационной системы бухгалтерского учета</b> .....	145
5.1. Документы как источник первичной информации ....	145
5.2. Классификация документов .....	157
5.3. Организация документооборота .....	176
5.4. Инвентаризация и ее место в первичном учете .....	183
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	188
<i>Тесты к главе 5</i> .....	189
<b>Глава 6. Счета и двойная запись</b> .....	195

6.1.	Счета бухгалтерского учета и их строение. Взаимосвязь между счетами и балансом .....	195
6.2.	Двойная запись, ее сущность и значение .....	212
6.3.	Счета аналитического и синтетического учета .....	224
6.4.	Обобщение данных текущего бухгалтерского учета .....	233
6.5.	Классификация счетов бухгалтерского учета. Принципы ее формирования и содержания .....	241
6.6.	План счетов бухгалтерского учета .....	277
	<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	295
	<i>Тесты к главе 6</i> .....	296

<b>Глава 7.</b>	<b>Стоимостное измерение и текущий бухгалтерский учет .....</b>	<b>302</b>
7.1.	Оценка и ее место в формировании информационной системы бухгалтерского учета .....	302
7.2.	Калькуляция. Ее виды и содержание .....	307
7.3.	Учет процесса заготовления .....	314
7.4.	Учет процесса производства .....	324
7.5.	Учет процесса продаж и формирование финансового результата .....	346
	<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	371
	<i>Тесты к главе 7</i> .....	371

<b>Глава 8.</b>	<b>Техника и формы бухгалтерского учета .....</b>	<b>378</b>
8.1.	Учетные регистры, их виды и содержание .....	378
8.2.	Техника учетной регистрации .....	391
8.3.	Ошибки в счетных записях. Процедура их выявления и исправления .....	399

8.4. Формы бухгалтерского учета .....	406
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	441
<i>Тесты к главе 8</i> .....	442
<b>Глава 9. Бухгалтерская отчетность</b> .....	448
9.1. Сущность и значение отчетности .....	448
9.2. Состав и требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности. Виды бухгалтерской отчетности .....	454
9.3. Сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность .....	459
9.4. Пояснительная записка .....	463
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	465
<i>Тесты к главе 9</i> .....	466
<b>Глава 10. Учетная политика организации</b> .....	473
10.1. Методологическое обеспечение бухгалтерского учета .....	473
10.2. Организационное обеспечение бухгалтерского учета .	493
10.3. Техническое обеспечение бухгалтерского учета .....	499
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	501
<i>Тесты к главе 10</i> .....	501
<b>Глава 11. Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами</b> .....	509
11.1. Международные бухгалтерские стандарты и совершенствование нормативного правового регулирования бухгалтерского учета .....	509
11.2. Разработка положений (стандартов) по бухгалтерскому учету .....	534
11.3. Кадровое обеспечение бухгалтерского учета .....	540

11.4. Профессиональная этика бухгалтера .....	547
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	551
<i>Тесты к главе 11</i> .....	551

<b>Приложение. Кодекс этики членов Института профессиональных бухгалтеров России</b> .....	558
--	-----

<b>Ответы на вопросы тестов</b> .....	596
---------------------------------------	-----

<b>Список рекомендуемой литературы</b> .....	598
--	-----

Экономика и управление

Владимир Павлович Астахов

**Теория  
бухгалтерского учета**

Издание 8-е, переработанное и дополненное

Учебное пособие

Художественное оформление: *В. Николаев*  
Корректор *Т. Лазарева*

Подписано в печать 20.07.04.  
Формат 60×84<sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Бум. газетная.  
Гарнитура CG Times. Печать офсетная.  
Тираж 5000 экз. Зак. № 2546

Издательский центр «МарТ»  
344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Темерницкая, 78  
тел. (8632) 62-80-13, 40-86-48, 40-90-22  
E-mail: [mart@martdon.ru](mailto:mart@martdon.ru)  
Web: <http://www.martdon.ru>

Издательско-книготорговый центр «МарТ»  
121059, г. Москва, ул. Брянская, д. 7, офис 312  
тел. (095) 241-56-91, 244-78-05, 243-51-58  
E-mail: [mart.m@astelit.ru](mailto:mart.m@astelit.ru)

Изготовлено с готовых диапозитивов в АПП «Джангар»  
358000, г. Элиста, ул. Ленина, 245