

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ
Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Пензенский государственный университет» (ПГУ)

Н. В. Свиридова, А. А. Акимов, А. А. Голдина

Бухгалтерский учет

Учебное пособие

В двух частях

Часть 1

Пенза
Издательство ПГУ
2014

УДК 657.1
С24

Р е ц е н з е н т ы:

кандидат технических наук,
генеральный директор ООО «Бирос»
А. А. Оськин;
генеральный директор ООО «ЛИКО»
Л. В. Мельников

Свиридова, Н. В.

С24 Бухгалтерский учет : учеб. пособие : в 2 ч. / Н. В. Свиридова, А. А. Акимов, А. А. Голдина. – Пенза : Изд-во ПГУ, 2014. – Ч. 1. – 194 с.

ISBN 978-5-94170-920-5 (ч. 1)

ISBN 978-5-94170-919-9

Рассмотрены вопросы бухгалтерского учета и составления форм бухгалтерской отчетности организаций. Изложенный материал позволит студентам освоить компетенции, определенные в Федеральном государственном общеобразовательном стандарте высшего профессионального образования.

Издание подготовлено на кафедре бухгалтерского учета, налогообложения и аудита в соответствии с требованиями федеральных государственных образовательных стандартов по направлениям подготовки (специальностям) «Экономическая безопасность» и «Таможенное дело». Материал изложен на основании нормативных документов по бухгалтерскому учету, действующих на 1 октября 2014 г.

Предназначено для студентов специальностей «Экономическая безопасность» и «Таможенное дело», также может быть полезно преподавателям экономических вузов и факультетов, слушателям курсов повышения квалификации.

УДК 657.1

ISBN 978-5-94170-920-5 (ч. 1)
ISBN 978-5-94170-919-9

© Пензенский государственный
университет, 2014

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	5
1. Организация бухгалтерского учета в Российской Федерации	8
1.1. Система регулирования бухгалтерского учета в России	8
1.2. Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ)	10
1.3. Нормативные акты по бухгалтерскому учету (методические указания, методические рекомендации).	
План счетов бухгалтерского учета	12
1.4. Учетная политика по бухгалтерскому учету – стандарт организации.....	18
2. Основные правила (принципы) бухгалтерского учета.....	26
3. Объекты бухгалтерского учета	31
4. Организация ведения бухгалтерского учета.....	37
5. Инвентаризация для целей бухгалтерского учета.....	47
6. Счета и двойная запись	53
7. Бухгалтерский баланс	62
8. Учет денежных средств и финансовых вложений и их раскрытие в бухгалтерской отчетности	72
8.1. Документальное оформление, порядок ведения и отражения в учете кассовых операций	72
8.2. Инвентаризация кассы.....	77
8.3. Учет денежных средств на расчетных счетах	79
8.4. Учет денежных средств на валютных счетах.....	83
8.5. Учет финансовых вложений	86
8.6. Инвентаризация финансовых вложений.....	91
9. Учет внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов) и амортизации.....	94
9.1. Понятие, классификации объектов основных средств и условия их принятия к учету	94
9.2. Оценка основных средств и нематериальных активов	97
9.3. Учет поступления и выбытия основных средств и нематериальных активов (основные операции).	
Применение счета 08.....	99
9.4. Учет и начисление амортизации основных средств и нематериальных активов	103
9.5. Инвентаризация основных средств и нематериальных активов	110
10. Учет материалов	121
10.1. Сырье и материалы: понятие, классификация	121
10.2. Синтетический и аналитический учет движения материалов (основные операции, оценка выбытия материалов по средней себестоимости и способу ФИФО).....	122
10.3. Инвентаризация материально-производственных запасов.....	130
11. Учет оплаты труда и расчетов с подотчетными лицами	133
11.1. Классификация систем оплаты труда (перечень основных видов)	133

11.2. Учет начисления и выплаты заработной платы, удержаний и страховых взносов	135
11.3. Отпуск: предоставление, оплата, учет (без создания резерва на оплату)	138
11.4. Начисление, выплата и учет пособий	149
11.5. Учет расчетов с подотчетными лицами	152
12. Учет страховых взносов.....	158
12.1. Социальное страхование (понятие, объекты, база и правила начисления)	158
13. Организация учета затрат на производство продукции (работ, услуг)	170
13.1. Понятие, задачи и принципы учета затрат на производство продукции (работ, услуг).....	170
13.2. Классификация затрат на производство	172
13.3. Синтетический учет прямых расходов на производство и косвенных расходов	175
Библиографический список.....	183
Приложение.....	189

Введение

В подготовке специалистов по экономической безопасности и в области таможенного дела важное место занимает изучение организации и ведения бухгалтерского учета и порядка составления форм официальной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Основными задачами изучения дисциплины «Бухгалтерский учет» являются: достоверное отражение активов и пассивов, финансовых результатов в бухгалтерской отчетности организаций, функционирующих в различных сферах экономической деятельности, и ее грамотная интерпретация при принятии управленческих решений.

Специалист по направлению подготовки (специальности) «Экономическая безопасность» может применять полученные знания по дисциплине «Бухгалтерский учет» для решения следующих профессиональных задач:

- подготовка исходных данных для проведения расчетов экономических и социально-экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов;
- производство судебных экономических экспертиз.

Специалист по направлению подготовки (специальности) «Таможенное дело» должен уметь анализировать бухгалтерскую отчетность организации для решения профессиональных задач.

Знание специфики ведения бухгалтерского учета организациями различных видов экономической деятельности позволят студентам в процессе подготовки получить знания об организации деятельности конкретного предприятия, использовать данные бухгалтерского учета как информационную базу для оценки эффективности его функционирования и контроля за достоверностью бухгалтерской отчетности.

Методическое обеспечение российского бухгалтерского учета стало базироваться в основном на требованиях МСФО. Обеспечен доступ заинтересованным пользователям в информации о деятельности российских организаций – годовая бухгалтерская отчетность открытых акционерных обществ стала раскрываться путем опубликования ее текста на странице в сети Интернет. С 2013 года вступила в силу новая редакция Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ.

Учебное пособие направлено на формирование компетенций:

Код компетенции	Наименование компетенции и подкомпетенций
Специальность «Экономическая безопасность»	
ПК-5	Способен осуществлять планово-отчетную работу организации, разработку проектных решений, разделов текущих и перспективных планов экономического развития организации, бизнес-планов, смет, учетно-отчетной документации, нормативов затрат и соответствующих предложений по реализации разработанных проектов, планов, программ. <i>Подкомпетенция – способен осуществлять отчетную работу организации, разработку учетно-отчетной документации.</i>
ПК-6	Способен осуществлять бухгалтерский, финансовый, оперативный, управленческий и статистические учеты хозяйствующих субъектов; применять методики и стандарты ведения бухгалтерского, налогового, бюджетного учетов, формирования и предоставления бухгалтерской, налоговой, бюджетной отчетности. <i>Подкомпетенция – способен осуществлять бухгалтерский и управленческий учет хозяйствующих субъектов; применять методики и стандарты ведения бухгалтерского учета, формирования и предоставления бухгалтерской отчетности.</i>
ПК-32	Способен выбирать инструментальные средства для обработки финансовой, бухгалтерской и иной экономической информации и обосновывать свой выбор <i>Подкомпетенция – способен выбирать инструментальные средства для обработки бухгалтерской информации и обосновывать свой выбор</i>
ПК-36	Способен анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в учетно-отчетной документации, использовать полученные сведения для принятия решений по предупреждению, локализации и нейтрализации угроз экономической безопасности. <i>Подкомпетенция – способен интерпретировать бухгалтерскую информацию, содержащуюся в учетно-отчетной документации</i>
Специальность «Таможенное дело»	
ПК-42	Владеет методами анализа финансово-хозяйственной деятельности участников ВЭД

Для овладения компетенциями студентам важно научиться правильно определять действующую редакцию нормативно-правовых документов в разных отчетных периодах, порядок ее применения; освоить базирующуюся на способе двойной записи методику бухгалтерского учета основных средств, доходов и расходов, финансовых результатов, собственного и заемного капитала и других объектов; уметь составлять бухгалтерскую отчетность организаций.

Состав и формы годовой бухгалтерской отчетности, применяемые для изучения студентами, определены в ч. 1 ст. 14 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и в Приказе Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных указанным законом, состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о финансовых результатах (отчета о прибылях и убытках);
- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств, отчет о целевом использовании средств);
- иных приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (пояснений) в табличной и (или) текстовой форме (п. 4 Приказа Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н).

Кроме того, для акционерных обществ, публикующих свою отчетность, предусмотрена обязанность публикации аудиторского заключения вместе с бухгалтерской отчетностью (ч. 10 ст. 13 Закона № 402-ФЗ).

С 1 января 2014 г. ч. 2 ст. 18 Закона № 402-ФЗ дополнена нормой, предусматривающей, что при представлении обязательного экземпляра составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, необходимо представлять и аудиторское заключение о ней.

В зависимости от ряда факторов (например, вида, статуса организации) состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности может отличаться.

Так, согласно ч. 2 ст. 14 Закона № 402-ФЗ годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации не содержит в своем составе отчет о финансовых результатах.

В свою очередь, субъектам малого предпринимательства предоставлено право формировать отчетность по упрощенной системе в следующем составе – бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах.

Преимуществом пособия является взаимосвязанное изложение учета активов и пассивов организации с раскрытием информации о них в бухгалтерской отчетности.

В учебном пособии приводится список рекомендуемой литературы, включающий действующие законодательные и нормативные документы.

1. Организация бухгалтерского учета в Российской Федерации

1.1. Система регулирования бухгалтерского учета в России

Согласно ст. 4 Федерального закона № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 г. года «О бухгалтерском учете» (далее – Закон) законодательство РФ о бухгалтерском учете состоит из федерального закона № 402-ФЗ, других федеральных законов, принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов.

В ч. 1 ст. 21 Закона выделены четыре уровня документов в области регулирования бухгалтерского учета:

- 1-й уровень – федеральные стандарты по бухгалтерскому учету;
- 2-й уровень – отраслевые (по видам экономической деятельности) стандарты по бухгалтерскому учету;
- 3-й уровень – рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4-й уровень – стандарты бухгалтерского учета экономического субъекта.

Стандарт бухгалтерского учета – документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета (ст. 3 Закона).

Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Закону. Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам (ч. 15 ст. 21 Закона).

Информация о каждом уровне документов в области регулирования бухгалтерского учета представлена в табл. 1.

Федеральные стандарты пока не разработаны, поэтому до их утверждения экономические субъекты применяют правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти до вступления в силу Закона (ч. 1 ст. 30).

Федеральным стандартам соответствуют действующие положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), рекомендациям – методические

указания и методические рекомендации по вопросам бухгалтерского учета, а стандартам экономического субъекта – положения учетной политики и иных локальных нормативных актов организаций.

Таблица 1

**Информация о документах
в области регулирования бухгалтерского учета**

Вид документа	Кем утверждаются документы	Порядок применения документов	Что регламентируют документы
Федеральные стандарты	Минфином России (п. 2 ч. 1 ст. 23 Закона)	Обязательны к применению всеми экономическими субъектами (ч. 2 ст. 21 Закона)	Требования к бухгалтерскому учету и допустимые способы ведения бухгалтерского учета, перечисленные в ч. 3, 4 ст. 21 Закона
Отраслевые стандарты	Минфином России и ЦБ России (в пределах полномочий) (п. 2 ч. 1, п.1 ч. 2 ст. 23 Закона)		Особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности (ч. 5 ст. 21 Закона)
Рекомендации в области бухгалтерского учета	Субъектами негосударственного регулирования бухгалтерского учета – саморегулируемыми организациями (ст. 24 Закона)	Применяются экономическими субъектами на добровольной основе (ч. 8 ст. 21 Закона)	Принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета (ч. 7 ст. 21 Закона)
Стандарты экономического субъекта	Экономическим субъектом самостоятельно (ч. 12 ст. 21 Закона)	Всеми подразделениями экономического субъекта, дочерними обществами (ч. 13, 14 ст. 21 Закона)	Предназначены для упорядочения организации и ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета (ч. 11 ст. 21 Закона)

Таким образом, в настоящее время бухгалтерский учет в РФ регулируется Федеральным законом № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 г., ПБУ и другими нормативными актами, принятыми до его вступления в силу.

1.2. Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ)

Документами в области регулирования бухгалтерского учета выступают, в частности, федеральные стандарты, которые являются обязательными к применению. Пока такие стандарты не разработаны, вместо них действуют положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) – стандарты бухгалтерского учета РФ, регламентирующие порядок бухгалтерского учета тех или иных активов, обязательств или фактов хозяйственной деятельности экономического субъекта, а также порядок составления бухгалтерской отчетности. Они обязательны к применению до принятия федеральных и отраслевых стандартов. В настоящее время действуют двадцать четыре ПБУ, которые перечислены в табл. 2.

Таблица 2

Действующие положения по бухгалтерскому учету (ПБУ)

Наименование ПБУ	Номер и дата приказа Минфина РФ, утверждаемого ПБУ
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	Приказ Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н
ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	Приказ Минфина России от 24.10.2008 г. № 116н
ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»	Приказ Минфина России от 27.11.2006 г. № 154н
ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»	Приказ Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н
ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	Приказ Минфина России от 09.06.2001 г. № 44н
ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	Приказ Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н
ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»	Приказ Минфина России от 25.11.1998 г. № 56н

Наименование ПБУ	Номер и дата приказа Минфина РФ, утверждаемого ПБУ
ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	Приказ Минфина России от 13.12.2010 г. № 167н
ПБУ 10/99 «Расходы организации»	Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н
ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»	Приказ Минфина России от 29.04.2008 г. № 48н
ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»	Приказ Минфина России от 08.11.2010 г. № 143н
ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»	Приказ Минфина России от 16.10.2000 г. № 92н
ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Приказ Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н
ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»	Приказ Минфина России от 06.10.2008 г. № 107н
ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»	Приказ Минфина России от 02.07.2002 г. № 66н
ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»	Приказ Минфина России от 19.11.2002 г. № 115н
ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»	Приказ Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н
ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»	Приказ Минфина России от 10.12.2002 г. № 126н
ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»	Приказ Минфина России от 24.11.2003 г. № 105н
ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»	Приказ Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н
ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»	Приказ Минфина России от 28.06.2010 г. № 63н
ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»	Приказ Минфина России от 02.02.2011 г. № 11н
ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»	Приказ Минфина России от 06.10.2011 г. № 125н

Следует отметить, что действующее законодательство о бухгалтерском учете предусматривает два документа, которые не входят в состав ПБУ, но имеют тот же статус:

– Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н;

– Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утв. письмом Минфина России от 30.12.1993 г. № 160.

В заключение отметим, что некоторые экономические субъекты (например, субъекты малого предпринимательства и другие) могут отказаться (частично отказаться) от применения некоторых ПБУ. Кроме того, в ситуациях, не урегулированных ПБУ, разрешается использовать способы и методы международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) (см., например, п. 7 ПБУ 1/2008).

1.3. Нормативные акты по бухгалтерскому учету (методические указания, методические рекомендации). План счетов бухгалтерского учета

Методические указания по бухгалтерскому учету

В систему регулирования бухгалтерского учета входят методические указания по бухгалтерскому учету. Эти документы разъясняют порядок применения отдельных положений по бухгалтерскому учету, устанавливают порядок организации учета отдельных операций или иных объектов бухгалтерского учета, не урегулированных ПБУ, детализируют правила бухгалтерского учета по конкретному виду экономической деятельности. Как правило, методические указания по бухгалтерскому учету подлежат регистрации в Минюсте, поскольку носят обязательный характер и применяются всеми экономическими субъектами (если не предусмотрено иное). Вместе с тем существуют методические указания, которые не нуждаются в государственной регистрации, если они носят рекомендательный характер.

На основе методических указаний экономические субъекты могут разрабатывать внутренние положения, инструкции, иные организационно-распорядительные документы. Основные методические указания, актуальные в настоящее время, приведены в табл. 3.

Основные методические указания по бухгалтерскому учету

Название методических указаний	Обязательность применения	Что определяют	Кто применяет
Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н	Обязательны к применению	Порядок организации бухгалтерского учета основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	Организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений)
Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н	Обязательны к применению	Порядок организации бухгалтерского учета материально-производственных запасов на основе ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	Организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений)
Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Минфина России от 26.12.2002 г. № 135н	Обязательны к применению	Порядок ведения бухгалтерского учета специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды	Организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений)
Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении	Обязательны к применению	Правила формирования в бухгалтерской отчетности	Организации (кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных))

Название методических указаний	Обязательность применения	Что определяют	Кто применяет
реорганизации организаций, утвержденные приказом Минфина России от 20.05.2003 г. № 44н		информации об осуществлении в соответствии с гражданским законодательством РФ реорганизации организаций	учреждений), являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ
Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13.06.1995 г. № 49	Рекомендательный характер	Порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов	Все экономические субъекты (в том числе государственные, муниципальные учреждения). Не распространяется на общества, осуществляющие банковскую деятельность

Отметим, что для кредитных организаций, а также для организаций государственного сектора, на которые не распространяются перечисленные документы, утверждены специальные методические указания по бухгалтерскому учету.

*Отраслевые документы
по бухгалтерскому учету (методические рекомендации)*

Документами в области регулирования бухгалтерского учета выступают, в частности, отраслевые стандарты, которые являются обязательными к применению, если иное не установлено этими стандартами (части 1 и 2 ст. 21 Закона). Они устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности (ч. 5 ст. 21 Закона). Отраслевые стандарты не должны противоречить Закону № 402-ФЗ, а также федеральным стандартам (ч. 15 ст. 21 Закона). Эти стандарты утверждаются нормативными правовыми актами в установленном порядке с учетом положений Закона № 402-ФЗ (ч. 16 ст. 21 Закона).

До утверждения отраслевых стандартов экономические субъекты применяют отраслевые документы по бухгалтерскому учету (методические рекомендации), разработанные различными органами для соответствующей отрасли. Эти документы детализируют правила бух-

галтерского учета по конкретному виду экономической деятельности. В табл. 4 приведены действующие отраслевые методические рекомендации.

Таблица 4

Действующие отраслевые методические рекомендации

Наименование документа	Утверждены (доведены, разработаны)
Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных потребительских кооперативах	–
Методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах	Приказ Минсельхоза РФ от 20.01.2005 г. № 6
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету государственных субсидий и других видов государственной помощи в сельскохозяйственных организациях	Приказ Минсельхоза РФ от 02.02.2004 г. № 75
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету займов и кредитов в организациях агропромышленного комплекса	Приказ Минсельхоза РФ от 02.02.2004 г. № 74
Методические рекомендации по учету затрат в животноводстве	Приказ Минсельхоза РФ от 02.02.2004 г. № 73
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях	Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 г. № 792
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов и расходов деятельности сельскохозяйственных и других организаций АПК	Приказ Минсельхоза РФ от 31.01.2003 г. № 28
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях	Приказ Минсельхоза РФ от 31.01.2003 г. № 26
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций	Приказ Минсельхоза РФ от 19.06.2002 г. № 559
Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций	Приказ Минсельхоза РФ от 29.01.2002 г. № 68
План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методические рекомендации по его применению	Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 г. № 654

Наименование документа	Утверждены (доведены, разработаны)
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях потребительской кооперации	Письмо Минфина РФ от 29.06.1995 г. № 64
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания	Утверждены Роскомторгом и Минфином РФ 20.04.1995 г. № 1-550/32-2
Методические рекомендации по учету и оформлению операции приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли	Письмо Роскомторга от 10.07.1996 г. № 1-794/32-5
Инструкция по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте	Приказ Минтранса России от 24.06.2003 г. № 153
Рекомендации по организации финансового и бухгалтерского учета для товариществ собственников жилья	Приказ Госстроя России от 14.07.1997 г. № 17-45

Методические рекомендации, приведенные в табл. 4, применяются с учетом изменений, произошедших в нормативном правовом регулировании бухгалтерского учета.

В регулировании бухгалтерского учета особое место занимают План счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н. Этот документ продолжает действовать до утверждения нового плана счетов и порядка его применения (пп. 5 п. 3 ст. 21 Закона).

План счетов бухгалтерского учета

План счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета (ст. 3 Закона).

Счет бухгалтерского учета – способ группировки и текущего учета однородных по экономическому содержанию объектов бухгалтерского учета.

Различают планы счетов:

- план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (общий);
- план счетов бухгалтерского учета в кредитных организациях;

- план счетов бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях (для применения в бюджетных и автономных учреждениях);
- план счетов бюджетного учета (для применения в казенных учреждениях и органах власти).

План счетов бухгалтерского учета и порядок его применения устанавливаются федеральным стандартом (п. 5 ч. 3 ст. 21 Закона).

До принятия федерального стандарта экономические субъекты применяют План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее – План счетов) и Инструкцию по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н (ч. 1 ст. 30 Закона). По этому Плану счетов бухгалтерский учет должны вести организации (кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений) всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущие учет методом двойной записи. Страховые организации применяют общий план счетов с дополнительно введенными счетами.

План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению устанавливают единые подходы к применению бухгалтерских счетов и отражению хозяйственных операций (фактов хозяйственной жизни) на счетах. Принципы, правила и способы ведения бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, операций и др., в том числе их признания, оценки, группировки, устанавливаются положениями и другими нормативными актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (общий) состоит из восьми разделов, включающих 99 синтетических счетов, часть из которых зарезервирована, и 11 забалансовых счетов:

- раздел I «Внеоборотные активы» (счета 01–09);
- раздел II «Производственные запасы» (счета 10–19);
- раздел III «Затраты на производство» (счета 20–29 и счета 30–39);
- раздел IV «Готовая продукция и товары» (счета 40–49);
- раздел V «Денежные средства» (счета 50–59);
- раздел VI «Расчеты» (счета 60–79);
- раздел VII «Капитал» (счета 80–89);
- раздел VIII «Финансовые результаты» (счета 90–99);
- забалансовые счета (счета 001–011).

Забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользо-

вании или распоряжении экономического субъекта (арендованных основных средств, материальных ценностей на ответственном хранении, в переработке и т.п.), условных прав и обязательств, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. Бухгалтерский учет указанных объектов на забалансовых счетах ведется по простой системе (без двойной записи).

На основе Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению экономический субъект утверждает рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Следует отметить, что в соответствии с требованиями МСФО нет единого плана счетов с нумерацией и корреспонденцией счетов. Каждый экономический субъект сам разрабатывает план счетов.

1.4. Учетная политика по бухгалтерскому учету – стандарт организации

Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами (ч. 2 ст. 8 Закона). До утверждения федеральных стандартов при формировании учетной политики применяются правила, установленные ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций» (ч. 1 ст. 30 Закона).

Совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет учетную политику (ч. 1 ст. 8 Закона).

Учетная политика – принятая субъектом **совокупность способов** ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности (ч. 1 ст. 8 Закона № 402-ФЗ, п. 2 ПБУ 1/2008).

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации (второй абзац п. 2 ПБУ 1/2008).

Учетная политика экономического субъекта формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством РФ возложено ведение бухгалтерского учета, и утверждается руководителем (п. 4 ПБУ 1/2008).

Согласно п. 4 ст. 8 Закона и п. 7 ПБУ 1/2008 в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами. Если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами (ныне – ПБУ) не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается, исходя из требований, установленных:

- законодательством РФ о бухгалтерском учете;
- федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- ПБУ 1/2008;
- иными положениями по бухгалтерскому учету;
- международными стандартами финансовой отчетности (п. 7 ПБУ 1/2008).

Выбранные организацией способы ведения бухгалтерского учета в учетной политике оказывают существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, добавленной стоимости и остаточной стоимости имущества, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики. Без ознакомления с учетной политикой нельзя осуществлять сравнительный анализ показателей деятельности организации за различные периоды.

В составе учетной политики утверждаются (п. 4 ПБУ 1/2008):

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за фактами хозяйственной жизни (хозяйственными операциями);
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики следует выполнять требования, перечисленные в п. 6 ПБУ 1/2008. Учетная политика оформляется соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) (п. 8 ПБУ 1/2008). Способы ведения бухгалтерского учета, избранные при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. Иными словами, приказ об учетной политике для бухгалтерского учета на текущий год издается до его начала.

Способы учета, закрепленные в учетной политике, применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения.

Вновь созданная организация, а также организация, возникшая в результате реорганизации, оформляет избранную учетную политику в соответствии с ПБУ 1/2008 не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица (п. 9 ПБУ 1/2008).

Учетная политика для целей бухгалтерского учета применяется последовательно из года в год (п. 5 ст. 8 Закона). Законодательство допускает возможность изменения учетной политики при определенных условиях, перечисленных в п. 6 ст. 8 Закона:

- изменении требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

Изменения в учетную политику должны быть обоснованы и утверждены руководителем организации путем издания соответствующего приказа или распоряжения (пп. 8, 11 ПБУ 1/2008).

Раскрытие учетной политики. Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователями бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользо-

вателями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

На основе Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению в составе учетной политики организация утверждает рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических (включая субсчета) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета, разрабатывается организацией в зависимости от следующих условий:

– совокупности счетов синтетического учета, содержащихся в плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, представляющих схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете;

– групп фактов хозяйственной жизни, характерных для организации в зависимости от видов экономической деятельности и др.

Рабочий план счетов должен содержать полный перечень синтетических счетов (счетов первого порядка), субсчетов (счетов второго порядка) и аналитических счетов.

Номенклатура субсчетов (счетов второго порядка), предусмотренных в плане счетов, формируется в составе рабочего плана счетов, исходя из потребностей управления, включая экономический анализ хозяйственной деятельности, контроль, требования бухгалтерской отчетности. Организация может уточнять содержание приведенных в плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, вводить дополнительные субсчета.

Совокупность счетов аналитического учета в составе рабочего плана счетов устанавливается самой организацией, исходя из нормативных актов по бухгалтерскому учету и внутренних потребностей организации.

Разработка и утверждение первичных документов для бухгалтерского учета

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению *первичным учетным документом* (ч. 1 ст. 9 Закона). Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта

екта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (главного бухгалтера) (ч. 4 ст. 9 Закона).

С 1 января 2013 г. формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации (утвержденные ранее Госкомстатом России), не являются обязательными к применению. Однако их можно использовать или брать за основу, разрабатывая собственные формы. Их применение также может быть обусловлено включением соответствующих бланков документов в используемые бухгалтерские программы.

В Информации Минфина России от 04.12.2012 г. № ПЗ-10/2012 также разъяснено, что обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (кроме Закона № 402-ФЗ). Это значит, что если использование унифицированной формы предусмотрено, например, ЦБ РФ (кассовые документы), Уставом автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта и постановлением Правительства РФ (транспортная накладная) и т.п., то их использование по-прежнему обязательно.

Обязательные реквизиты первичных учетных документов (ч. 2 ст. 9 Закона):

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- 7) подписи лиц, предусмотренных пп. 6 п. 2 ст. 9 Закона, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы первичных учетных документов утверждаются в составе учетной политики экономического субъекта (четвертый абзац п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»).

Большинство организаций используют унифицированные формы, утвержденные ранее Госкомстатом России.

При разработке первичных документов рекомендуется также пользоваться правилами по оформлению документов, приведенными в ГОСТ Р 6.30–2003 «Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов».

Не допускается исключение из формы каких-либо обязательных реквизитов.

Регистры бухгалтерского учета

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета (ч. 1 ст. 10 Закона).

Регистры предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности (п. 19 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н, далее – Положение № 34н). Примерами регистров бухгалтерского учета являются: журнал хозяйственных операций, ведомость по счету, оборотно-сальдовая ведомость, шахматная ведомость, главная книга и др.

На основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (ч. 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ). Бухгалтерский учет в регистрах ведется методом двойной записи, если иное не установлено федеральными стандартами. При этом не допускаются:

- пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета (ч. 2 ст. 10 Закона № 402-ФЗ);
- регистрация мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета (ч. 2 ст. 10 Закона № 402-ФЗ);
- ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета (ч. 3 ст. 10 Закона № 402-ФЗ).

Эти правила обеспечивают исполнение требования о полноте и достоверности данных бухучета и отчетности, системности и целостности бухгалтерской информации о деятельности субъекта во избежание введения в заблуждение заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (ч. 5 ст. 10 Закона № 402-ФЗ). Формы регистров бухгалтерского учета утверждаются в составе учетной политики. Они должны содержать обязательные реквизиты, перечисленные в ч. 4 ст. 10 Закона № 402-ФЗ, а именно:

- наименование регистра;
- наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- дату начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическую и (или) систематическую группировку объектов бухгалтерского учета;
- величину денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах обеспечивают лица, составившие и подписавшие их (п. 20 Положения № 34н). В регистре бухгалтерского учета запрещены исправления, не санкционированные лицами, ответственными за его ведение. Исправление должно содержать дату, а также подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц (ч. 8 ст. 10 Закона № 402-ФЗ, п. 21 Положения № 34н).

Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью (ч. 6 ст. 10 Закона № 402-ФЗ). Регистры можно вести в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на машинных носителях информации. При ведении регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их распечатки на бумаге (п. 19 Положения № 34н). Если законодательством РФ или

договором предусмотрено представление регистра бухгалтерского учета другому лицу или в госорган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или госоргана изготавливать за свой счет на бумажном носителе копии регистра, составленного в электронном виде (ч. 7 ст. 10 Закона № 402-ФЗ).

Регистры бухгалтерского учета должны храниться в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года (ч. 1 ст. 29 Закона № 402-ФЗ).

2. Основные правила (принципы) бухгалтерского учета

Основные правила ведения бухгалтерского учета в организациях установлены Законом РФ «О бухгалтерском учете», Положением о бухгалтерском учете и отчетности, Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», Планом счетов бухгалтерского учета и некоторыми другими нормативными документами. Эти правила следующие:

1. Обязательность двойной записи хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, составляемого на основе Плана счетов, утверждаемого Минфином России.

2. Учет объектов учета в рублях и на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

3. Осуществление в бухгалтерском учете текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг раздельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями.

4. Обязательность документирования хозяйственных операций. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственных операций или сразу по окончании операции. Они должны содержать обязательные реквизиты и составляться по типовым формам или формам, утверждаемым руководителем организации. Руководитель утверждает также правила документооборота и технологию обработки учетной информации.

5. Для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, использование учетных регистров, формы которых разрабатываются Минфином России, органами, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, федеральными органами исполнительной власти или самой организацией при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

6. Оценка объектов учета в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, –

по стоимости его изготовления. Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами Минфина России и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

7. Обязательность проведения инвентаризации имущества и обязательств. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением установленных законом о бухгалтерском учете случаев обязательного проведения инвентаризаций.

8. Формирование учетной политики для ведения бухгалтерского учета в организации в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

Понятия «допущения» и «требования» также являются правилами ведения бухгалтерского учета.

Понятие «допущения» примерно соответствует понятию «основополагающие бухгалтерские принципы» в западном учете. В отечественном учете это понятие относится, по существу, к правилам ведения учета и составления отчетности. При этом указанные в положении по учетной политике допущения не обязательно должны объявляться организацией: их принятие и следование им подразумеваются. Вместе с тем, если организация при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности допускает отступления от установленных допущений, то она обязана указать причины этих отступлений.

Положением по учетной политике установлены следующие допущения: имущественной обособленности организации, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Допущение имущественной обособленности означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

В ряде организаций некоторые руководители стремятся использовать в личном домашнем хозяйстве закупленное организацией имущество (холодильники, другая бытовая техника и т.п.). Для обеспечения действенности принципа имущественной обособленности необходимо проверять правильность документального оформления принятого в организацию имущества, его фактическое наличие, отражение этого имущества в инвентаризационных описях.

Допущение имущественной обособленности обуславливает необходимость отражения собственного имущества организации на ба-

лансовых счетах, а имущества, принадлежащего другим организациям, – на забалансовых счетах.

Допущение непрерывности деятельности организации означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год. Указанное допущение обязательно должно использоваться в аудиторской практике, и аудитор обязан информировать пользователей бухгалтерской отчетности о возможной ликвидации организации или сокращении деятельности.

Допущение последовательности применения учетной политики означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета и существенного изменения условий деятельности.

Последовательное применение учетной политики по годам необходимо, прежде всего, для обеспечения сопоставимости отчетных данных на начало и конец отчетных периодов. Поэтому в случае изменения отдельных элементов учетной политики соответствующие отчетные данные на начало отчетного периода подвергаются корректировке.

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, начисленная работникам организации оплата труда относится на издержки производства или обращения того периода, в котором она начислена, независимо от фактического времени выплаты начисленной суммы работникам. В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий «принцип начисления».

В международной учетной практике наряду с основополагающими используются и другие бухгалтерские принципы (осторожности, существенности, стоимостной оценки объектов учета и др.).

В отечественной практике в качестве указанных понятий используют понятие «требования». Формируемая организациями учетная политика должна соответствовать требованиям полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Требование полноты означает необходимость отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

Выполнение данного требования обеспечивается обязательным документированием всех хозяйственных операций в организации, своевременным проведением инвентаризации имущества и отражением ее результатов в учете.

Требование своевременности подразумевает необходимость своевременного отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной деятельности.

Выполнение данного требования обеспечивается, прежде всего, своевременным документальным оформлением фактов хозяйственной деятельности. Как уже отмечалось, первичные бухгалтерские документы должны составляться в момент совершения хозяйственных операций или сразу после их окончания.

Требование осмотрительности (осторожности, в западной практике – еще и консерватизма) означает большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов). В западной практике одним из конкретных проявлений данного требования является так называемый асимметричный учет прибылей и убытков, т.е. прибыль отражается в учете только после совершения хозяйственных операций, а убыток может отражаться с момента возникновения предположения о его возможности. Для покрытия таких убытков предусматривается создание специальных резервов, например резервов по сомнительным долгам.

В отечественной практике тоже предусмотрено образование резервов по сомнительным долгам. Они могут создаваться в течение финансового года (ежеквартально) на основе проведенной инвентаризации не погашенной в установленный срок дебиторской задолженности. В западной практике указанные резервы можно создавать в момент образования сомнительной задолженности. Принципиальное различие порядка формирования резервов сомнительных долгов в отечественной и зарубежной учетной практике позволяет сделать вывод о том, что требование осторожности не используется в полной мере в нашей учетной практике.

В настоящее время требование осмотрительности в отечественной практике нужно использовать осторожно, поскольку и без этого требования многие организации стремятся увеличить расходы с целью уменьшения в отчетности прибыли и, соответственно, налога на прибыль.

С переходом к реальным рыночным отношениям, когда организации будут заинтересованы иметь в отчетности высокую рентабельность (обеспечивающую возможность получения кредитов, нормальные экономические отношения с другими организациями, выплату высоких дивидендов по акциям и продажу их по высоким ценам и т.п.), требование осторожности будет действовать в полной мере.

Требование приоритета содержания перед формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться, исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителям организации крупных сумм ссуд не является незаконным. Однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, особенно при задержке выплат начисленной оплаты труда из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

Требование непротиворечивости обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета с оборотами и остатками по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода.

Требование рациональности означает необходимость рационального и экономного ведения бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Во исполнение данного требования необходимо изучить, прежде всего, возможности повышения уровня механизации и автоматизации учетных работ на всех этапах, начиная с этапа сбора и регистрации информации (применение современных счетчиков, датчиков, измерительных устройств, мерной тары и т.п.). Следует также изучить рациональность структуры аппарата бухгалтерии, уровень квалификации каждого работника бухгалтерии и т.д.

Исходя из требования рациональности, следует решать многие вопросы по бухгалтерскому учету, например самим составлять первичные документы по списанию расходов за оказываемые услуги сторонним организациям при задержке поступления от них расчетных документов (за потребленную в декабре электроэнергию счета, как правило, поступают в следующем году).

3. Объекты бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет – это формирование документированной систематизированной информации об объектах учета, в частности о фактах хозяйственной жизни и активах организации, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности (ч. 2 ст. 1 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

В соответствии со ст. 5 Закона № 402-ФЗ к объектам бухгалтерского учета экономического субъекта относятся:

- факты хозяйственной жизни;
- активы;
- обязательства;
- источники финансирования его деятельности;
- доходы;
- расходы;
- иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Таким образом, перечень объектов бухгалтерского учета не является закрытым.

Объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению, которое производится в валюте РФ, т.е. в российских рублях. Стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли (ст. 12 Закона № 402-ФЗ).

Допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета, а также порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в рубли для целей бухгалтерского учета устанавливаются федеральными стандартами независимо от вида экономической деятельности (пп. 2, 3 ч. 3 ст. 21 Закона № 402-ФЗ).

К объектам бухгалтерского учета относятся *факты хозяйственной жизни*, под которыми понимаются сделки, события, операции, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовые результаты его деятельности и (или) движение денежных средств (п. 8 ст. 3, п. 1 ст. 5 Закона № 402-ФЗ). Это определение введено вместо понятия «хозяйственные операции», используемого ранее.

Факты хозяйственной жизни в бухгалтерском учете отражаются путем документирования и интерпретации определенных типов экономической информации. Чтобы быть надежной, информация должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически или предположительно относится. Например,

факт отгрузки товара документируется в накладной (другом аналогичном документе) путем записи характеристик отгружаемого товара (наименования, количества, цены и пр.), даты совершения операции, грузоотправителя и грузополучателя и т.д.

Частью 1 ст. 9 Закона № 402-ФЗ установлено, что каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Требования к первичным документам изложены в ст. 9 Закона № 402-ФЗ.

Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Кроме того, экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни (ч. 1 ст. 19 Закона № 402-ФЗ).

Активы относятся к объектам бухгалтерского учета (п. 2 ст. 5 Закона № 402-ФЗ). Понятие активов в Законе № 402-ФЗ не приводится. Определения и признаки объектов бухгалтерского учета, в том числе активов, должны быть установлены федеральными стандартами. До их утверждения применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, принятые до дня вступления в силу Закона № 402-ФЗ (ч. 1 ст. 30 Закона № 402-ФЗ). Учет активов в целях бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с правилами, установленными нормативными правовыми актами (ПБУ) по учету конкретных видов активов.

Кроме того, для определения активов можно руководствоваться Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 г.) (далее – Концепция).

Согласно п. 7.2 Концепции активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. Будущие экономические выгоды – это потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию. Считается, что актив принесет в будущем экономические выгоды, когда он может быть (п. 7.2.1 Концепции):

- использован обособленно или в сочетании с другим активом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- обменян на другой актив;

- использован для погашения обязательства;
- распределен между собственниками организации.

Таким образом, активы учитываются в качестве объектов бухгалтерского учета, если они:

- подконтрольны экономическому субъекту;
- способны приносить экономические выгоды в будущем.

Активы в зависимости от сроков погашения отражаются в бухгалтерском балансе как оборотные (менее 12 месяцев) либо внеоборотные (более 12 месяцев) (п. 19 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»).

Порядок оценки активов приведен в п. 9.1 Концепции. Оценка, как правило, производится по фактической (первоначальной) стоимости (себестоимости), т.е. в сумме денежных средств, уплаченной или начисленной при приобретении или производстве объекта.

Конкретные критерии признания разных видов активов, а также порядок их оценки в зависимости от видов активов установлены соответствующими положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые могут применяться экономическими субъектами до утверждения федеральных стандартов. Например, при принятии актива к бухгалтерскому учету в качестве основных средств следует руководствоваться правилами, установленными ПБУ 6/01 «Учет основных средств», а при принятии актива к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов – установленными ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Информация об активах отражается в активе бухгалтерского баланса (п. 20 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»).

Согласно п. 3 ст. 5 Закона № 402-ФЗ одним из объектов бухгалтерского учета экономического субъекта являются *обязательства*.

Определение обязательства приведено в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 г.) (далее – Концепция). Согласно п. 7.3 Концепции обязательством считается существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. Таким образом, под обязательствами в бухгалтерском учете понимается кредиторская задолженность экономического субъекта. При этом обязательства могут включать в себя обязанности по оплате задолженности поставщикам, бюджету, персоналу по трудовым договорам и т.п.

Погашение обязательства предполагает обычно, что для удовлетворения требований другой стороны организация лишается соответствующих активов. Это может происходить путем выплаты денежных средств или передачи других активов. Кроме того, погашение обязательства может происходить в форме замены обязательства одного вида другим; преобразования обязательства в капитал; снятия требований со стороны кредитора.

Погашение может осуществляться несколькими способами, например, за счет:

- выплаты денежных средств;
- передачи других активов;
- предоставления услуг;
- замещения обязанности другой обязанностью и др.

Обязательства, как и активы, подлежат инвентаризации (ч. 1 ст. 11 Закона № 402-ФЗ).

Одним из объектов бухгалтерского учета экономического субъекта являются *источники финансирования его деятельности*, согласно п. 5.1.1 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России финансовое положение организации определяется существующими в ее распоряжении активами, структурой обязательств и *капитала* организации, а также ее способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования. При этом капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации. При определении финансового положения организации величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами (п. 7.4 Концепции). Иными словами, капитал коммерческой организации состоит из:

- инвестиционного капитала (уставный капитал и добавочный капитал);
- накопленного капитала (капитал, созданный сверх того, что было первоначально вложено собственниками в организацию: нераспределенная прибыль и резервный капитал).

МСФО оперируют понятием «собственный капитал», который представляет собой остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств. Иными словами, это все та же разница между активами и обязательствами, отражаемая в пассиве бухгалтерского баланса.

К объектам бухгалтерского учета экономического субъекта относятся доходы. Учет доходов в целях бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с правилами, установленными Положением

по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н (далее – ПБУ 9/99). На основании п. 2 ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). Аналогичное понятие дохода приведено в п. 7.5 Концепции и в МСФО.

Доходы включают такие статьи, как:

- выручка от реализации продукции, работ, услуг;
- проценты и дивиденды к получению;
- роялти;
- арендная плата;
- прочие доходы (поступления от продажи основных средств; нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг, и др.).

Доходы и расходы являются элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках (отчете о финансовых результатах) (п. 7.1 Концепции).

Согласно пп. 8.1–8.1.2 Концепции для признания, т.е. включения в отчет о прибылях и убытках, доходы должны отвечать двум критериям:

- на дату составления бухгалтерской отчетности существует обоснованная вероятность того, что организация получит какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные объектом;
- объект может быть измерен с достаточной степенью надежности.

Правила оценки доходов приведены в пп. 6–6.5, 10–10.6 ПБУ 9/99 и в п. 9 Концепции. Порядок признания доходов (отдельных видов доходов) установлен пп. 12–16 ПБУ 9/99.

К объектам бухгалтерского учета экономического субъекта относятся *расходы*.

Учет расходов в целях бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с правилами, установленными Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (далее – ПБУ 10/99).

Согласно п. 2 ПБУ 10/99 расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, при-

водящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Схожее понятие расходов приведено и в п. 7.6 Концепции, а также в МСФО.

Доходы и расходы являются элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках (отчете о финансовых результатах) (п. 7.1 Концепции).

Согласно пп. 8.1–8.1.2 Концепции для признания, т.е. включения в отчет о прибылях и убытках, расходы должны отвечать двум критериям:

- на дату составления бухгалтерской отчетности существует обоснованная вероятность того, что организация потеряет какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные объектом;

- объект может быть измерен с достаточной степенью надежности. Если он не может быть измерен с достаточной степенью надежности, то он не должен включаться в формы бухгалтерской отчетности, а должен быть отражен и объяснен в пояснениях к отчетности.

Критерии признания расходов, а также раскрытие информации о расходах в бухгалтерской отчетности приведены в пп. 16–23 ПБУ 10/99. Порядок оценки расходов установлен в пп. 6–6.5 ПБУ 10/99, а также в п. 9 Концепции.

4. Организация ведения бухгалтерского учета

По общему правилу ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта (ч. 1 ст. 7 Закона). Руководитель экономического субъекта – это лицо, являющееся единоличным исполнительным органом экономического субъекта, либо лицо, ответственное за ведение дел экономического субъекта, либо управляющий, которому переданы функции единоличного исполнительного органа (п. 7 ст. 3 Закона).

Руководители экономических субъектов в целях организации ведения бухгалтерского учета обязаны возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета.

Руководитель кредитной организации обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера, т.е. в кредитных организациях привлекать иных лиц к ведению бухгалтерского учета запрещено.

С 1 января 2013 г. руководители экономических субъектов не вправе исполнять функции главного бухгалтера (ч. 3 ст. 7 Закона). Исключением являются:

- руководители субъектов малого и среднего предпринимательства. Критерии отнесения организаций к субъектам малого и среднего предпринимательства установлены ст. 4 Федерального закона от 24.07.07 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»;

- руководители некоммерческой организации, имеющей право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в соответствии с п. 2 ч. 4 ст. 6 Закона № 402-ФЗ.

Руководители этих субъектов могут принять ведение бухгалтерского учета на себя.

Частью 4 ст. 7 Закона № 402-ФЗ установлены особые требования для главных бухгалтеров (иных должностных лиц, на которых возлагается ведение бухгалтерского учета):

- открытых акционерных обществ (за исключением кредитных организаций);

- страховых организаций и негосударственных пенсионных фондов;

- акционерных инвестиционных фондов;
- управляющих компаний паевых инвестиционных фондов;
- иных экономических субъектов, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах (за исключением кредитных организаций);
- органов управления государственных внебюджетных фондов, органов управления государственных территориальных внебюджетных фондов.

Главные бухгалтеры (иные должностные лица, ведущие бухгалтерский учет) таких организаций должны:

- иметь высшее профессиональное образование;
- иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее 3 лет из последних 5 календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учета и аудита – не менее 5 лет из последних 7 календарных лет;
- не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Дополнительные требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, ведущему бухгалтерский учет, могут устанавливаться другими федеральными законами (ч. 5 ст. 7 Закона). Например, главный бухгалтер кредитной организации и главный бухгалтер некредитной финансовой организации должны отвечать требованиям, установленным Центральным банком РФ (ч. 7 ст. 7 Закона).

В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, применяются следующие правила (ч. 8 ст. 7 Закона):

- данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

– объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Все экономические субъекты обязаны вести бухгалтерский учет, если иное не установлено Законом (ч. 1 ст. 6 Закона). Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации (ч. 3 ст. 6 Закона № 402-ФЗ).

Вместе с тем, ч. 2 ст. 6 Закона установлен перечень лиц, которые могут не вести бухгалтерский учет. К ним относятся:

1) индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, – в случае, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах они ведут учет доходов или расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности. Специальный порядок ведения учета доходов и расходов для ИП и лиц, занимающихся частной практикой, в зависимости от режима налогообложения предусмотрен п. 2 ст. 54 (все ИП), ст. 346.24 (УСН), п. 1 ст. 346.53 (ПСН), п. 8 ст. 346.5 НК РФ (ЕСХН);

2) находящиеся на территории РФ филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, – в случае, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном налоговым законодательством.

Кроме того, ч. 4 ст. 6 Закона предусматривает возможность применения упрощенных способов ведения бухгалтерского учета (включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность) для следующих экономических субъектов:

- субъектов малого предпринимательства;
- некоммерческих организаций (НКО) (за исключением НКО, поступления денежных средств и иного имущества которых за пред-

шествующий отчетный год превысили 3 млн руб.), коллегий адвокатов, адвокатских бюро, юридических консультаций, адвокатских палат и др.

Условия отнесения к категории субъектов малого или среднего предпринимательства установлены ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (табл. 5).

Таблица 5

Условия отнесения к категории субъектов малого или среднего предпринимательства

Организационно-правовая форма	Категория субъекта (определяется по наибольшему показателю столбцов 3, 4)	Средняя численность работников за предшествующий календарный год	Размер выручки без НДС или балансовая стоимость активов за предшествующий календарный год
Юридические лица: – коммерческие организации (кроме ГУПов и МУПов); – потребительские кооперативы	Средние предприятия	От 101 до 250 чел. включительно	1 000 млн руб.
	Малые предприятия	До 100 чел. включительно	400 млн руб.
	Микропредприятия	До 15 чел.	60 млн руб.
Индивидуальные предприниматели			
Крестьянско-фермерские хозяйства			

Из анализа действующих нормативных актов о бухгалтерском учете следует, что суть упрощенного способа ведения бухгалтерского учета (включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность) заключается, в частности:

- в отказе (частичном отказе) от применения ПБУ;
- в простой системе ведения бухгалтерского учета (без применения двойной записи);
- в сокращении количества применяемых синтетических счетов;
- в применении упрощенных вариантов учета отдельных видов хозяйственных операций;

– в составлении бухгалтерской отчетности в сокращенном объеме и др.

В настоящее время законодательство о бухгалтерском учете предусматривает упрощенные способы ведения бухучета для субъектов малого предпринимательства и социально ориентированных НКО. Порядок упрощенной системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства изложен в Информационном письме Минфина России от 01.11.2012 г. № ПЗ-3/2012.

Структура бухгалтерского аппарата зависит в основном от условий организации и технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств учета.

В средних по размеру организациях в состав бухгалтерии входят, как правило, следующие группы (отделы, бюро, секторы):

– материальная, отвечающая за учет приобретения материальных ценностей, их поступления и расходования. В этой же группе, как правило, ведется учет основных средств;

– учета оплаты труда, осуществляющая учет затрат труда рабочих, исчисление заработной платы работникам, контроль за использованием фонда оплаты труда, учет всех расчетов с работниками предприятий, бюджетом, Фондом социального страхования и другими ведомствами, связанными с оплатой труда;

– производственно-калькуляционная, которая ведет учет затрат на производство, калькулирует себестоимость продукции, выявляет результаты внутризаводского хозрасчета, составляет отчетность о производстве;

– учета готовой продукции, осуществляющая учет готовой продукции на складах и ее реализации;

– общая группа, работники которой ведут учет остальных операций и главную книгу, составляют бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

Кроме того, в состав бухгалтерии входят группы (отделы) капитального строительства и жилищно-коммунального хозяйства.

В крупных организациях, кроме перечисленных, обычно имеются группы (отделы) учета тары, учета основных средств, расчетная (работники которой ведут учет денежных средств и расчетов с организациями и лицами), подготовки и машинной обработки информации, сводно-аналитическая и др.

Общая схема структуры бухгалтерского аппарата средних и крупных организаций приведена на рис. 1.



Рис. 1. Примерная структура бухгалтерской службы

Важным этапом разработки структуры бухгалтерии является формирование системы должностей, зависящих от характера, состава и объема учетных работ на предприятии.

Основным назначением графиков учетных работ является распределение работ между исполнителями, расчет времени выполнения работ, определение мероприятий по научной организации труда счетных работников. Графики бывают индивидуальными, структурными и сводными.

В индивидуальных графиках (календарных планах) указываются работы, которые должны выполняться каждым работником, и срок их выполнения. График регламентирует занятость работника и внутри рабочего дня, и на более длительное время (месяц, квартал и т.д.).

В структурных графиках указывается, какие работы и в какой срок должны выполняться отдельными структурными частями бухгалтерии или организации (расчетной группой бухгалтерии, складом, цехом и т.п.).

В сводном графике указываются сроки выполнения отдельных учетных работ (составление отчетности, проведение инвентаризации и т.п.) по организации в целом. Он отражает в обобщенном виде весь

учетный процесс, и ответственность за его выполнение несет главный или старший бухгалтер организации. Графики учетных работ составляются в виде таблиц, причем в таблицах предусматриваются отметки о сроках выполнения запланированных работ.

Пример составления графика документооборота приведен в табл. 6.

Таблица 6

Пример графика документооборота по предприятию, учреждению

Создание документа					Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
Наименование документа	Количество экземпляров	Ответственный за выписку	Ответственный за исполнение	Срок исполнения	Ответственный за проверку	Кто представляет	Порядок представления	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок исполнения
Требование	2	Цех	Склад	Ежедневно (до __ ч)	Бухгалтерия	1-й экз. – цех, 2-й экз. – склад	При отчете, при реестре	Ежедневно (до __ ч)	Бухгалтерия	Ежедневно	Бухгалтерия	По истечении квартала

Формы бухгалтерского учета

Форма учета определяется следующими признаками: количеством, структурой и внешним видом учетных регистров, связью между документами и регистрами, а также между регистрами и способом записи в них, т.е. использованием тех или иных технических средств. Следовательно, под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

В настоящее время в организациях применяются мемориально-ордерная, упрощенная и автоматизированная формы учета. Состав учетных регистров и последовательность записи в них при мемориально-ордерной форме учета представлены на рис. 2.

Мемориально-ордерная форма учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, при ней широко используются стандартные формы аналитических регистров, счетные машины, копировальный способ регистрации. Кроме того, при этой форме учета легко разделять учетную работу между квалифицированными и менее квалифицированными работниками.

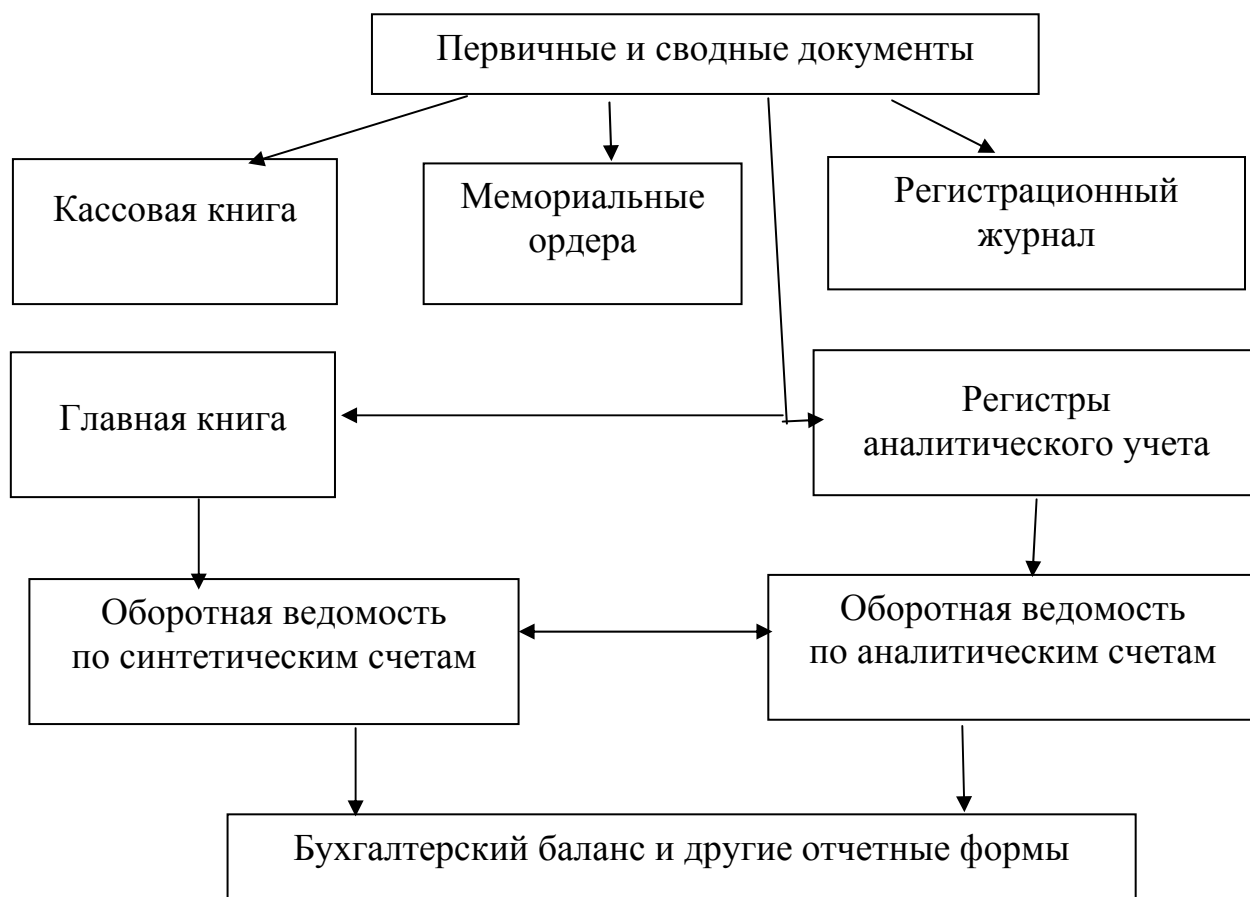


Рис. 2. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

Недостатки мемориально-ордерной формы учета:

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

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

От значительной части указанных недостатков свободна автоматизированная форма учета, созданная на базе использования компьютеров. В общем виде данной форме учета свойственна такая по-

следовательность обработки информации: компьютерный носитель информации – компьютер – выходная информация. В настоящее время организации интенсивно оснащаются многофункциональными компьютерами. Они позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных учетных регистрах (карточках, свободных листах и др.) и на машинных носителях информации (диске, барабане, перфоленте, магнитной ленте и др.). Компьютеры относительно просты в эксплуатации, что позволяет оснащать ими рабочие места бухгалтеров и на их основе создавать автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера.

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

Предприятиям малого бизнеса разрешено применять упрощенную форму учета (рис. 3), при которой можно использовать всего два вида учетных регистров – Книгу учета фактов хозяйственной деятельности (регистр синтетического учета) и ведомости учета соответствующих объектов (основных средств, производственных запасов и готовой продукции и др.), являющихся регистрами аналитического учета. Данные указанной Книги и ведомостей, если они ведутся, используются для составления баланса и других форм бухгалтерской отчетности.

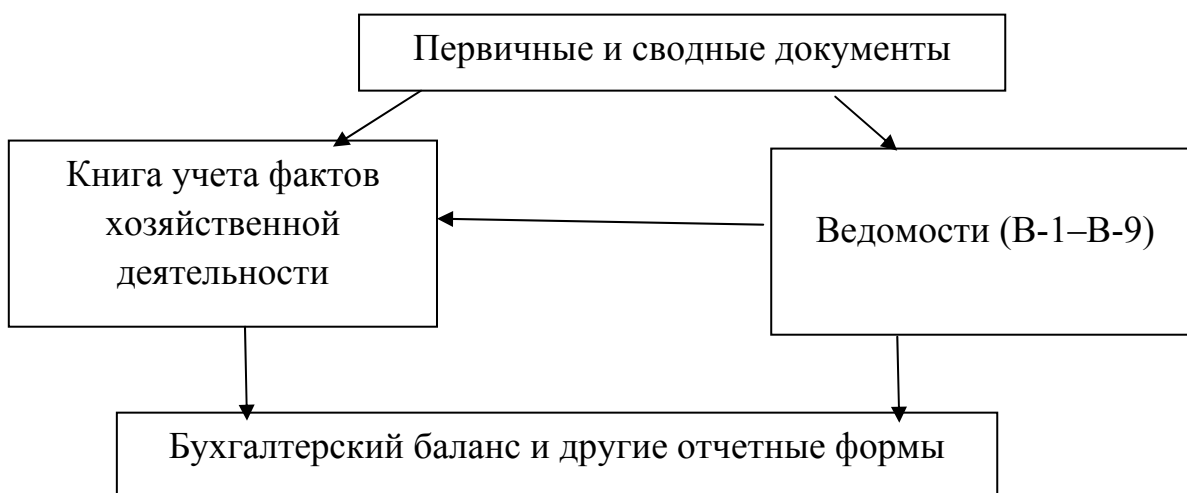


Рис. 3. Упрощенная форма бухгалтерского учета «Журнал–главная»

В настоящее время организациям предоставлено право самим выбирать форму бухгалтерского учета. На основе рекомендуемых форм они могут разрабатывать свои оригинальные формы, совершенствовать учетные регистры и создавать программы регистрации и обработки, соблюдая общие методологические принципы, а также технологию обработки учетной информации.

5. Инвентаризация для целей бухгалтерского учета

Активы и обязательства подлежат инвентаризации, в ходе которой выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета (ч. 1 и 2 ст. 11 Закона).

Инвентаризация – это проверка имущества и обязательств организации путем подсчета, обмера, взвешивания. Это способ уточнения показателей учета и последующего контроля за сохранностью имущества организации.

Основные цели инвентаризации:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризации подлежат все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

В зависимости от степени охвата проверкой имущества и обязательств организации различают полную и частичную инвентаризацию.

Полная инвентаризация охватывает все без исключения виды имущества и финансовых обязательств организации.

Частичная инвентаризация охватывает один или несколько видов имущества и обязательств, например, только денежные средства, материалы и т.п.

Инвентаризации могут быть плановыми, которые проводят в заранее установленные сроки, и внезапными, которые проводят, чтобы установить наличие ценностей неожиданно для материально ответственного лица. Их осуществляют по распоряжению руководителей организаций, по требованию ревизоров, следственных и контрольных органов.

Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются ру-

ководителем организации, за исключением случаев обязательного проведения инвентаризации, которые устанавливаются законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами (ч. 3 ст. 11 Закона). Федеральными стандартами также устанавливаются требования к инвентаризации активов и обязательств (ч. 3 ст. 21 Закона). До утверждения федеральных стандартов при проведении инвентаризации экономический субъект вправе руководствоваться следующими нормативными актами (ч. 1 ст. 30 Закона):

- Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н (далее – Положение № 34н);

- Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13.06.1995 г. № 49 (далее – Методические указания № 49);

- Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н;

- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н;

- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н, и др.

Так, согласно п. 27 Положения № 34н, п. 1.5 Методических указаний № 49 проведение инвентаризации обязательно:

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

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации организации;

- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Порядок проведения инвентаризации подробно изложен в Методических указаниях № 49, из которых следует, что процесс инвентаризации можно разделить на три этапа:

1) подготовительный (издание приказа о проведении инвентаризации, создание инвентаризационной комиссии, определение сроков проведения инвентаризации и видов инвентаризируемых активов и обязательств);

2) основной (определение фактического наличия активов и обязательств путем подсчета, взвешивания, обмера и т.д., фиксация данных в инвентаризационных документах (ярлыках, описях, ведомостях), сопоставление фактических показателей с бухгалтерскими);

3) заключительный (оформление результатов инвентаризации (актов), принятие решений по результатам инвентаризации, их отражение в учете).

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии.

При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.).

В состав инвентаризационной комиссии могут входить представители службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации является основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Перед инвентаризацией осуществляют подготовительные мероприятия. Материальные ценности рассортировывают и укладывают по наименованиям, сортам, размерам; в местах хранения вывешивают ярлыки с указанием количества, массы или меры проверяемых ценностей. Все документы по приходу и расходу ценностей должны быть обработаны и записаны в регистры аналитического учета. От материально ответственных лиц необходимо получить расписку в том, что у них нет неоприходованных и не списанных в расход ценностей.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на "...» (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Наличие средств в натуре проверяют при обязательном участии материально ответственного лица. Результаты подсчета, обмера и взвешивания заносят в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах, которые подписывают все члены комиссии. Материально ответственные лица подтверждают на каждой описи, что у них нет претензий к комиссии и что проверенные ценности приняты ими на хранение.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой). По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навальных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

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

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

На последней странице описи незаполненные строки прочеркиваются и делается отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

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

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Если материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия проверяет указанные факты и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

Для оформления инвентаризации необходимо применять формы первичной учетной документации, приведенные в Приложениях 6–19 к Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки ее правильности. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т.п., где происходила инвентаризация.

Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризации оформляются актом (Приложение 3 к Методическим указаниям) и регистрируются в Книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (Приложение 4 к Методическим указаниям).

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут осуществляться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки.

Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, происходящие в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

На поврежденные или испорченные ценности составляют акты, в которых указывают характер и степень порчи, ее причины, лиц, виновных в порче ценностей. Результаты инвентаризации денежных

средств и ценных бумаг оформляют актом без записи их в инвентаризационной описи.

Оформленные инвентаризационные описи и акты сдают в бухгалтерию, где их проверяют, затем сравнивают фактическое наличие средств с данными бухгалтерского учета. Результаты сравнения записывают в сличительную ведомость. В ней указывают фактическое наличие средств по данным инвентаризации (количество и сумма), наличие средств по данным учета и результаты сравнения – излишек или недостача. В сличительной ведомости ценности записывают с указанием количества и суммы по группам, видам и сортам в соответствии с классификацией, принятой в учете. В сличительную ведомость записывают только те ценности, по которым выявлены излишки или недостачи, а остальные показывают в ведомости общей суммой.

Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указывают в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете. Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

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

Инвентаризационная комиссия обязана выявить причины недостач или излишков, обнаруженных при инвентаризации. Выводы, предложения и решения комиссии оформляются протоколом, утверждаемым руководителем организации. После утверждения результаты инвентаризации отражаются в учете.

6. Счета и двойная запись

Понятие бухгалтерского счета

В организациях различных сфер экономической деятельности и организационно-правовых форм ежедневно совершается множество разнообразных операций – фактов хозяйственной жизни. Исходя из этого, в бухгалтерском учете информация, полученная в результате осуществляемых организацией фактов хозяйственной жизни, отражается с помощью специальных счетов, которые представляют собой двусторонние таблицы.

По каждому объекту учета (виду имущества или источников его финансирования) открывается бухгалтерский счет. Название счета обычно совпадает с названием объекта учета. Например: счета «Основные средства», «Материалы», «Касса», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с покупателями и заказчиками», «Уставный капитал» и т.д.

Любой счет состоит из двух частей: левой – дебета и правой – кредита. Название счетов латинского происхождения («дебет» – он должен, а «кредит» – он верит), которые имеют условное значение.

Деление бухгалтерского счета на две части объясняется движением имущества – его увеличением или его уменьшением. Поскольку эти изменения должны отражаться отдельно, то и счет делится на две части: в одной из них отражается увеличение того или иного объекта учета, а в другой – его уменьшение.

В каждом бухгалтерском счете вначале отражается начальный остаток (начальное сальдо), а затем увеличение или уменьшение имущества. Таким образом, можно определить на любой момент новый конечный остаток (конечное сальдо) учитываемого объекта. Для этого к начальному остатку на счете прибавляют сумму его увеличения и вычитают сумму уменьшения. Если начального остатка на счете нет, то при всех расчетах его считают равным нулю. Сальдо, записанное в левой части бухгалтерского счета, называют дебетовым. Сальдо, записанное в правой части счета, называется кредитовым. Каждый бухгалтерский счет имеет дебетовый и кредитовый обороты, которые подсчитываются после оформления всех операций-фактов хозяйственной жизни за месяц.

Дебетовый оборот – итог сумм, записанных по дебету, без начального остатка.

Кредитовый оборот – итог сумм, записанных по кредиту, без начального остатка.

В дальнейшем будем применять следующие условные обозначения: Сн – начальный остаток; Ск – конечный остаток; Од – дебетовый оборот; Ок – кредитовый оборот.

Бухгалтерские счета делятся на три группы:

- активные,
- пассивные,
- активно-пассивные.

Активными называются счета, на которых обобщается информация о наличии и движении видов имущества (счета «Основные средства», «Материалы», «Касса» и др.) (рис. 4). В активных счетах увеличение имущества записывается по дебету, а уменьшение по кредиту. Остаток бывает только дебетовым, так как уменьшение имущества ограничивается его размерами. Например, для изготовления продукции (приборов) используется определенный материал (металл). Если на складе имеется материалов на сумму 10 000 руб., то и в производстве может быть потреблено не более этой суммы.

Дебет	(название счета)	Кредит
Сн – остаток имущества на начало месяца		
Факты хозяйственной жизни, вызывающие увеличение (+) имущества в отчетном месяце		Факты хозяйственной жизни, вызывающие уменьшение (–) имущества в отчетном месяце
Од – сумма фактов хозяйственной жизни, отраженных по дебету счета за отчетный месяц		Ок – сумма фактов хозяйственной жизни, отраженных по кредиту счета за отчетный месяц
Ск – остаток имущества на конец месяца		

Рис. 4. Схема активного счета

Остаток имущества на конец месяца рассчитывается по следующей формуле:

$$Ск = Сн + Од - Ок.$$

Пассивными называются счета, на которых обобщается информация о состоянии и движении источников финансирования иму-

щества организации (счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Уставный капитал» и др.) (рис. 5).

Дебет	(название счета)	Кредит
<p>Факты хозяйственной жизни, вызывающие уменьшение источников финансирования имущества в отчетном месяце (-)</p> <p>Од – сумма фактов хозяйственной жизни, отраженных по дебету счета за отчетный месяц</p>	<p>Сн – остаток источников финансирования имущества на начало месяца</p> <p>Факты хозяйственной жизни, вызывающие увеличение (+) источников финансирования имущества в отчетном месяце</p> <p>Ок – сумма фактов хозяйственной жизни, отраженных по кредиту счета за отчетный месяц</p> <p>Ск – остаток источников финансирования имущества на конец месяца</p>	

Рис. 5. Схема пассивного счета

Остаток источников финансирования имущества на конец месяца рассчитывается по следующей формуле:

$$Ск = Сн + Ок - Од.$$

Как видно из схемы, строение пассивных счетов совершенно противоположно строению активных счетов, поскольку по дебету последних отражается сальдо и увеличение имущества, а по кредиту их уменьшение. В пассивных счетах остаток может быть только кредитовым, так как уменьшение источников финансирования имущества также ограничивается их размерами.

Активно-пассивными называют счета, на которых обобщается информация о наличии и движении как видов имущества, так и источников их финансирования. К ним относятся счета, на которых учитываются расчеты организации с другими юридическими или физическими лицами (поставщиками, бюджетом, подотчетными лицами и т.п.). В процессе расчетов эти лица могут выступать как в роли должников организации, так и в роли его кредиторов. В первом случае активно-пассивные счета имеют структуру активного счета, а во втором случае – пассивного. Поэтому сальдо активно-пассивного счета может быть:

- дебетовым,
- кредитовым,
- одновременно дебетовым и кредитовым.

Последний вариант может быть только по тем счетам, на которых учитываются расчеты с несколькими юридическими или физическими лицами: одни из них являются должниками организации, а другие его кредиторами. Содержание оборотов активно-пассивных счетов зависит от того, функцию какого счета (активного или пассивного) они выполняют в определенных фактах хозяйственной жизни.

Для любого факта хозяйственной жизни обязательно характерны двойственность и взаимность. Для сохранности этих свойств и контроля за записями фактов хозяйственной жизни на счетах в бухгалтерском учете применяется способ двойной записи.

Сумму каждого факта хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета отражают дважды: по дебету одного и кредиту другого счета. Такая регистрация и называется способом двойной записи.

Двойная запись – запись, в результате которой каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды: в дебет одного счета и одновременно в кредит другого взаимосвязанного с ним счета на одинаковую сумму.

Суть двойной записи состоит в том, что любой факт хозяйственной жизни, изменяющий состав имущества и источников его финансирования, не изменяет их общего равенства. Это обеспечивается за счет того, что каждая операция вызывает изменения по дебету и кредиту разных счетов в одинаковой сумме. Двойная запись обеспечивает возможность контроля за правильностью отражения фактов хозяйственной жизни.

Способ двойной записи обуславливает существование таких понятий, как корреспонденция счетов и бухгалтерская проводка.

Взаимосвязь между счетами, возникшая в результате отражения на них фактов хозяйственной жизни способом двойной записи, называется корреспонденцией счетов, а сами счета – корреспондирующими. Для отражения конкретного факта хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета предварительно определяется корреспонденция счетов. Поскольку факты хозяйственной жизни повторяются, то повторяется и корреспонденция счетов, которая называется типовой и составляет основу методики отражения операций на счетах бухгалтерского учета.

На практике наиболее распространенным термином является «проводка». Бухгалтерская проводка – оформление корреспонденции счетов, когда одновременно делается запись по дебету и кредиту счетов на сумму факта хозяйственной жизни, подлежащего регистрации. При этом указываются дебетуемый и кредитуемый счета и сумма,

подлежащая регистрации. Бухгалтерская проводка отражается в учете на основании оправдательных документов.

Синтетический и аналитический учет

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

Для оперативного руководства хозяйственной деятельностью, а также контроля за сохранностью имущества обобщающих данных, получаемых с помощью синтетического учета, недостаточно. Например, кроме данных об общей сумме основных средств необходимо иметь сведения о конкретных видах основных средств (здания, оборудование, машины и т.п.). Помимо данных об общей сумме задолженности рабочим и служащим, нужны сведения о задолженности каждому работнику в отдельности. Для получения детальных, подробных, расчлененных (аналитических) данных об объектах бухгалтерского учета применяют аналитические счета.

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

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

Каждый факт хозяйственной жизни, записанный по дебету или кредиту синтетического счета, отражается в той же сумме, соответственно, по дебету или кредиту нескольких аналитических счетов, открытых в дополнение к своему синтетическому счету.

В результате ведения аналитических счетов должны соблюдаться следующие тождества:

1. Сальдо на начало месяца всех аналитических счетов равно сальдо на начало месяца синтетического счета, к которому они открыты.

2. Сумма оборотов по дебету за месяц всех аналитических счетов равна сумме оборота за месяц по дебету синтетического счета, соответственно, и кредиту счетов.

3. Сальдо на конец месяца всех аналитических счетов равно сальдо на конец месяца синтетического счета, к которому они открыты.

Не все синтетические счета требуют ведения аналитического учета. Счета, не требующие такого ведения, называются простыми (счета «Касса», «Расчетные счета» и др.). Счета, которые требуют ведения аналитического учета, называются сложными (счета «Расчеты с подотчетными лицами», «Основные средства» и др.).

Некоторые сложные синтетические счета непосредственно связаны с аналитическими счетами, без каких-либо промежуточных групп. Например, в дополнение к синтетическому счету «Расчеты с подотчетными лицами» открываются аналитические счета на каждое подотчетное лицо, к счету «Расчеты с персоналом по оплате труда» открывают аналитический учет на каждого сотрудника организации.

Однако такое простое построение аналитического учета не всегда обеспечивает получение необходимых показателей. Некоторые синтетические счета состоят из нескольких групп аналитических счетов.

Первые (после синтетического счета) группы счетов аналитического учета называются субсчетами. Субсчет – это промежуточное учетное звено между синтетическими и аналитическими счетами. Каждый из субсчетов объединяет несколько аналитических счетов, но сами они, в свою очередь, объединяются одним синтетическим счетом. Иногда субсчета называют счетами второго порядка, в то время как синтетические счета называются счетами первого порядка. Связь между синтетическим счетом, его субсчетами и аналитическими счетами можно проследить на примере счета 10 «Материалы». В дополнение к этому синтетическому счету открывают следующие субсчета:

1. Сырье и материалы.
2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали.
3. Топливо.
4. Тара и тарные материалы.
5. Запасные части.
6. Прочие материалы.
7. Материалы, переданные в переработку на сторону.
8. Строительные материалы.
9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности.
10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе.
11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации.

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

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

Оборотные ведомости

Оборотные ведомости служат главным образом для обобщения, проверки правильности записей на счетах бухгалтерского учета и составления бухгалтерского баланса на отчетную дату. Их составляют как по синтетическим, так и по аналитическим счетам. Обратная ведомость представляет собой таблицу, в которой показываются номера и наименования синтетических счетов и субсчетов, остатки (сальдо) на начало месяца по дебету и кредиту, обороты по дебету и кредиту и остатки (сальдо) на конец месяца по дебету и кредиту.

Пример записей в оборотной ведомости по синтетическим счетам приведен в табл. 7.

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

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за январь 200__ г.

Наименование счета	Остаток на 1 января		Оборот за месяц		Остаток на 1 февраля	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1. Основные средства	50 000	–	–	–	50 000	–
2. Материалы	20 000	–	20 000	–	40 000	–
3. Касса	1 000	–	10 000	10 000	1 000	–
4. Расчетные счета	29 000	–	–	10 000	19 000	–
5. Уставный капитал	–	60 000	–	–	–	60 000
6. Расчеты по кратко- срочным кредитам и займам	–	20 000	–	5 000	–	25 000
7. Расчеты с постав- щиками и подрядчи- ками	–	10 000	5 000	20 000	–	25 000
8. Расчеты с персона- лом по оплате труда	–	10 000	10 000	–	–	–
Итого	100 000	100 000	45 000	45 000	110 000	110 000

Первое равенство обусловлено тем, что итог синтетических счетов по дебету показывает стоимость всего имущества организации на начало отчетного периода, а итог по кредиту – сумму источников этого имущества, т.е. они отражают баланс организации на начало отчетного периода.

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

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

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

В оборотную ведомость по синтетическим счетам включены сведения об остатках на счетах на конец отчетного периода. Это по-

зволяет применять оборотную ведомость по синтетическим счетам для составления нового баланса.

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

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

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

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

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

7. Бухгалтерский баланс

Структура бухгалтерского баланса и четыре типа изменений в нем

Термин «баланс» латинского происхождения, означает «двучашие» и употребляется как символ равновесия, равенства. В бухгалтерском учете слово «баланс» имеет двойное значение:

- как наиболее важная форма бухгалтерской отчетности организаций;
- равенство итогов актива и пассива бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский баланс – способ группировки и обобщенного отражения в денежном выражении состояния имущества предприятия по их видам и источникам финансирования на отчетную дату.

Бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, одна сторона которой называется «*Актив*» (с латинского «быть»). В ней расположено имущество организации по виду и размещению в специальной группировке.

Другая часть таблицы называется «*Пассив*» (с латинского «объяснять»). В ней расположено имущество организации по источникам финансирования в специальной группировке.

Каждый, кто приступает к изучению бухгалтерского учета, должен запомнить важнейшую особенность бухгалтерского баланса: равенство итогов актива и пассива, поскольку и в активе, и в пассиве отражается одно и то же – имущество предприятия, но с разных сторон: в активе показывается состав имущества, а в пассиве – за счет каких источников они сформированы (табл. 8). Актив и пассив баланса делятся на разделы, а разделы на статьи. Статьями бухгалтерского баланса называются отдельные показатели актива или пассива, характеризующие имущество по его видам и источникам финансирования. Статьи баланса в активе распределены на два раздела, а в пассиве – на три.

В бухгалтерском учете наиболее важными классификационными признаками имущества являются:

- состав и функциональная роль;
- источники финансирования.

Имущество по составу и функциональной роли подразделяется на внеоборотные и оборотные активы.

Классификация источников финансирования имущества связана с альтернативными вариантами финансирования деятельности организаций. Источники имущества организации подразделяются на собственный и заемный капитал.

Структура бухгалтерского баланса (тыс. руб.)

Актив	На начало года	На конец отчетного периода (конец года)	Пассив	На начало года	На конец отчетного периода (конец года)
I. «Внеоборотные активы»	1614	1734	III. «Капиталы и резервы»	1939	2132
II. «Оборотные активы»	2005	2378	IV. «Долгосрочные обязательства»	300	320
			V. «Краткосрочные обязательства»	1380	1660
Баланс	3619	4112	Баланс	3619	4112

Связь структуры бухгалтерского баланса с классификацией имущества по видам и источникам его финансирования показана в табл. 9.

Связь бухгалтерского баланса с классификацией имущества организации

Виды имущества	Раздел актива баланса, в котором отражается имущество	Источники финансирования имущества	Раздел пассива баланса, в котором отражаются источники финансирования имущества
Основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения	I. «Внеоборотные активы»	Уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, накопленная прибыль	III. «Капиталы и резервы»
Материально-производственные запасы, денежные средства, краткосрочные финансовые вложения, средства в расчетах	II. «Оборотные активы»	Долгосрочные кредиты и займы	IV. «Долгосрочные обязательства»
		Краткосрочные кредиты и займы, кредиторская задолженность, обязательства по распределению	V. «Краткосрочные обязательства»

Четыре типа изменений в балансе

Совершаемые организацией операции (факты хозяйственной жизни) в процессе финансово-хозяйственной деятельности могут вызывать изменения в структуре и итоге баланса. Данные изменения делятся на четыре типа.

Первый тип вызывает увеличение итога (валюты) баланса, т.е. одновременное и равновеликое увеличение актива и пассива баланса. Примером может быть поступление материалов, товаров от поставщиков.

Второй тип вызывает уменьшение итога баланса. Примерами являются оплата с расчетного счета поставщикам за ранее полученные материалы, перечисление налогов и др.

Третий тип вызывает изменения в составе имущества при неизменной валюте баланса, когда происходит увеличение одной статьи актива баланса за счет уменьшения другой. Примером может быть получение денежных средств в кассу с расчетного счета.

Четвертый тип вызывает изменения в составе источников финансирования имущества организации. К таким операциям относятся: удержание налога на доходы с физических лиц (из заработной платы работников); погашение задолженности поставщикам за счет кредита банка.

Если равенство актива и пассива выразить формулой $A = П$, а величину изменений обозначить знаком «X», то приведенные выше четыре вида балансовых изменений можно выразить следующими формулами:

1. $A + X = П + X$ (итог баланса увеличился, но равенство не нарушено, поскольку к равным величинам прибавлены одинаковые суммы).

2. $A - X = П - X$ (итог баланса уменьшился, но равенство осталось неизменным).

3. $A - X + X = П$ (равные и противоположные изменения произошли только в активе. Пассив же остался неизменным).

4. $A = П - X + X$ (в данном случае наоборот актив остался неизменным, а аналогичные изменения произошли в пассиве).

Правила ведения и хранения первичной учетной документации

Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется

возможным, то непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, не несут ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни (ч. 3 ст. 9 Закона).

Таким образом, оформление первичных документов напрямую связано с реальным фактом хозяйственной жизни экономического субъекта. Иными словами, нет факта (события) – нет документа. Это правило закреплено в ч. 1 ст. 9 Закона: не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Определения **мнимой и притворной** сделок приведены в ст. 170 ГК РФ:

- мнимой является сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия;
- притворной является сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях.

Таким образом, первичный документ не может составляться заранее, до того, как возникли основания для отражения факта хозяйственной жизни. Это особенно важно учитывать при оформлении событий, основанных на расчетных данных (начисление выплат сотрудникам, амортизации, налогов, списание просроченных задолженностей и пр.). Кроме того, в первичном документе не должен отражаться один факт хозяйственной жизни вместо другого.

Первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета составляются на **бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью** (ч. 5 ст. 9, ч. 6 ст. 10 Закона).

Требования к документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета, должны быть установлены федеральными стандартами (пп. 4 ч. 3 ст. 21 Закона № 402-ФЗ). До утверждения федеральных стандартов при использовании электронных подписей необходимо руковод-

ствоваться Федеральным законом от 06.04.2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи».

Исправление первичных документов

В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета (ч. 7 ст. 9 Закона). В частности, как и ранее, не допускается внесение изменений в кассовые и банковские документы, в бланки строгой отчетности (п. 16 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н, п. 4.7 Указания Банка России от 11.03.2014 г. № 3210-У).

Таким образом, если ошибка допущена при оформлении кассового, банковского документа, такой документ к учету принят быть не может – его необходимо оформить заново. В других первичных документах (накладных, актах, карточках учета и пр.) исправления допустимы.

Исправительная запись должна содержать дату и подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц (ч. 7 ст. 9 Закона).

Хранение первичных документов, учетных регистров и бухгалтерской отчетности

Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудиторские заключения о ней подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но *не менее пяти лет после отчетного года* (ч. 1 ст. 29 Закона).

Сроки хранения электронных документов (регистров) устанавливаются в том же порядке, что и для документации, формируемой на бумажных носителях. При этом экономические субъекты должны хранить документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи не менее пяти лет после года, в котором

они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз (ч. 2 ст. 29 Закона № 402-ФЗ).

Для некоторых документов другими нормативными актами установлены и иные сроки хранения.

Так, согласно пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ установлен **четырёхлетний срок** хранения данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов. При этом п. 4 ст. 283 НК РФ, являющийся специальной нормой, обязывает налогоплательщиков хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего периода его погашения. Напомним, что переносить убыток на будущие периоды организации могут в течение 10 лет после его получения (п. 2 ст. 283 НК РФ).

Кроме того, плательщики страховых взносов обязаны обеспечивать в течение **шести лет** сохранность документов, подтверждающих исчисление и уплату сумм страховых взносов (п. 6 ч. 2 ст. 28 Федерального закона от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ).

Для акционерных обществ сроки хранения документов определены еще и Положением о порядке и сроках хранения документов акционерных обществ, утвержденным постановлением ФКЦБ РФ от 16.07.2003 г. № 03-33/пс.

Экономические субъекты должны обеспечивать сохранность документов в течение сроков их хранения. Хранение документов бухгалтерского учета организуется руководителем субъекта (ч. 1 ст. 7 Закона № 402-ФЗ).

Таким образом, порядок хранения первичных документов экономический субъект устанавливает самостоятельно. При этом экономические субъекты могут передавать документы на хранение государственным и муниципальным архивам, заключив с ними соответствующие договоры.

Способы исправления в учетных записях

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

Корректурный способ применяется в тех случаях, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или она быстро обнаружена и

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

Способ дополнительных проводок применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но при уменьшена сумма операции. Для исправления такой ошибки на разность между правильной и уменьшенной суммами операции составляют дополнительную бухгалтерскую проводку. Если, например, подотчетным лицам выдали из кассы 40 000 руб., а ошибочно записали 10 000 руб., то на разность между этими суммами – 30 000 руб. (40 000–10 000) – нужно составить дополнительную проводку.

Если в записях указана неправильная корреспонденция счетов, то для исправления ошибок применяется способ «красное сторно», суть которого состоит в том, что вначале ошибочная проводка повторяется в той же корреспонденции счетов, но запись производится красными чернилами. Эта проводка записывается красными чернилами также в соответствующие учетные регистры. При подсчете итогов в учетных регистрах суммы, записанные красными чернилами, не прибавляются, а вычитаются из итога. Тем самым неправильная запись аннулируется, снимается отрицательными числами. После этого составляется новая проводка с правильной корреспонденцией счетов и записывается в регистры обычными чернилами.

Пример

В организации совершена следующая операция: из кассы выданы наличные деньги подотчетным лицам 40 000 руб. Ошибочно была составлена следующая проводка:

- 1) Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 40 000 руб.
- 2) Кредит счета 50 «Касса».

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

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

1а) Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 40 000 руб.

2) Кредит счета 50 «Касса».

После этого составляют правильную проводку:

1б) Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 40 000 руб.

2) Кредит счета 50 «Касса».

На счетах эти суммы будут отражены следующим образом.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет	Кредит
1) 40 000	
1а) – 40 000	
Оборот (40 000 – 40 000)	Оборот –
Сальдо –	

Счет 50 «Касса»

Дебет	Кредит
Сальдо 100 000	
	1) 40 000
	1а) – 40 000
	1б) 40 000
Оборот –	Оборот (40 000 – 40 000 + 40 000)
Сальдо 60 000	

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет	Кредит
1б) 40 000	
Оборот 40 000	Оборот –
Сальдо 40 000	

Способ «красное сторно» применяют для исправления ошибок также в тех случаях, когда корреспонденция счетов не нарушена, но преувеличена сумма операции. Для исправления такой ошибки составляют вторую сторнировочную проводку на разность между преувеличенной и правильной суммами операции. Способ «красное сторно» применяется в бухгалтерском учете не только для исправления ошибок, но и для корректировки учетных данных по отдельным счетам.

Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций

1. Охарактеризуйте систему регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.
2. Каково основное назначение Положений по ведению бухгалтерского учета (ПБУ)?
3. Каким требованиям должен отвечать главный бухгалтер экономического субъекта?
4. Назовите основные положения закона «О бухгалтерском учете».
5. Дайте понятие инвентаризации.
6. В каких случаях проведение инвентаризации обязательно?
7. Перечислите основные правила ведения бухгалтерского учета в организациях?
8. Каково основное назначение Положений по ведению бухгалтерского учета (ПБУ)?
9. Каким требованиям должен отвечать главный бухгалтер экономического субъекта?
10. Назовите основные положения закона «О бухгалтерском учете».
11. Дайте понятие инвентаризации.
12. В каких случаях проведение инвентаризации является обязательным?
13. Что относится к фактам хозяйственной жизни экономического субъекта?
14. Дайте определения понятия «факты хозяйственной жизни».
15. Укажите критерии признания актива.
16. Дайте определения понятия «обязательства».
17. Что относится к источникам финансирования деятельности экономического субъекта?
18. Дайте определение понятия «доход».
19. Дайте определение понятия «расход».
20. Охарактеризуйте возможные варианты организации ведения бухгалтерского учета в экономическом субъекте.
21. Какие особые требования установлены для главных бухгалтеров организаций отдельных видов экономической деятельности.
22. Какие лица могут не вести бухгалтерский учет в РФ?
23. Укажите возможные варианты организационной структуры бухгалтерского аппарата предприятий различных видов экономической деятельности.

24. Охарактеризуйте назначение графика документооборота.
25. Дайте характеристику мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета.
26. Дайте характеристику упрощенной формы бухгалтерского учета
27. Дайте характеристику автоматизированной формы бухгалтерского учета.
28. Дайте определение понятия «инвентаризация».
29. Укажите основные цели инвентаризации.
30. Укажите виды инвентаризации.
31. В каких случаях в организации проводится инвентаризация?
32. Охарактеризуйте порядок проведения инвентаризации.
33. Какими документами оформляются результаты проведения инвентаризации?
34. Дайте определение счета бухгалтерского учета.
35. Какие вы знаете виды бухгалтерских счетов?
36. Отрадите схемы строения и записей активных и пассивных счетов.
37. Приведите пример взаимосвязи синтетического и аналитического счета.
38. Разъясните назначение Плана счетов бухгалтерского учета и раскройте его структуру.
39. Охарактеризуйте бухгалтерский баланс как основной элемент метода бухгалтерского учета.
40. Опишите структуру баланса.
41. Дайте понятие актива и пассива.
42. Раскройте содержание баланса.
43. Опишите влияние фактов хозяйственной жизни на изменение в балансе.