

Н.Л. Маренков
Т.Н. Веселова

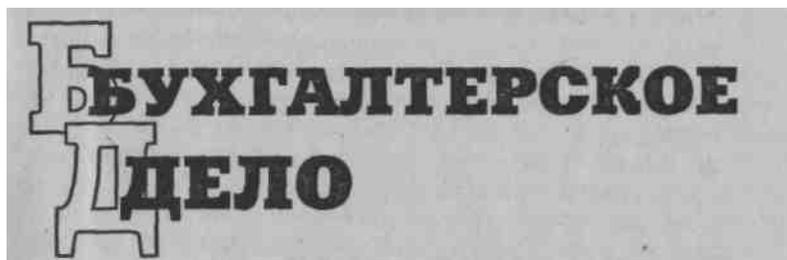
БУХГАЛТЕРСКОЕ ДЕЛО

ВЫСШЕЕ
ОБРАЗОВАНИЕ



*Серия
Высшее образование*

*Н.Л. Маренное,
Т.Н. Веселова*



*Рекомендовано
учебно-методическим советом
Союза негосударственных вузов
Москвы и Московской области
в качестве учебного пособия для студентов
факультетов экономики и управления
высших учебных заведений*

Москва
Национальный институт бизнеса
Ростов-на-Дону
«ФЕНИКС»
2005

Рецензенты:

Кафедра экономических и финансовых дисциплин
Московского гуманитарного университета; *И.Н.
Мысляева*, доктор экономических наук, профессор
(Московский государственный университет им.
М.В. Ломоносова) *Н.Д. Ильенкова*, доктор
экономических наук (Финансовая академия при
Правительстве РФ)

Маренков Н.Л., Веселова Т.Н. М 25 Бухгалтерское дело. Серия
«Высшее образование». Ростов-на-Дону: Феникс, 2005. - 544 с.

В пособии рассматриваются основы организации бухгалтерского дела с древних времен до трансформации его в международные стандарты финансовой отчетности. Рассмотрены вопросы, поставленные в общепрофессиональных стандартах высшего образования, утвержденных Министерством образования РФ. Книга предназначена для студентов высших учебных заведений для специальностей «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Государственное и муниципальное управление», «Антикризисное управление» и др. экономических и финансовых специалистов.

ВВЕДЕНИЕ

Рыночную экономику изучает широкий круг дисциплин, в том числе финансовый менеджмент, аудит, управленческий учет и др., включая бухгалтерское дело. В отношении последней можно отметить, что здесь отсутствуют типовая учебная программа и какие-либо фундаментальные учебные и методические разработки.

На сегодняшний день бухгалтерский учет — это, прежде всего, инструмент любого бизнеса, поэтому потребность в специалистах данной профессии растет по мере развития экономики. Если отвлечься от конкретной деятельности бухгалтеров как работы с цифрами, то цель бухгалтерского дела можно определить как обеспечение определенных пользователей (руководителей предприятий, фирм) информацией, необходимой для принятия экономически грамотных решений.

Следовательно, изучение бухгалтерского дела предполагает понимание как самого процесса принятия управленческого решения, так и специфики пользователей бухгалтерской информации. Причем на сегодняшний день необходимо знать и учитывать, какая именно информация представляет интерес для той или иной группы пользователей.

Таким образом, современный бухгалтер занимается не только ведением счетов предприятия, но и выполняет широкий круг иных функций, включая планирование и принятие решений, контроль, обзор и оценку деятельности предприятия, информирование руководства о потенциальных потерях и выгодах, проведение внутренних аудиторских проверок. Специалист по бухгалтерскому делу обязан удовлетворять потребности тех, кто использует учетную информацию, независимо от того, являются ли они внутренними или внешними потребителями данной информации.

ГЛАВА 1

ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА

Бухгалтерский учет как комплекс научных категорий, как , счетоведение позволяет выявить и оценить суть практической деятельности любой бухгалтерии в любой точке земного шара. Эти категории в своих первоисточках имели началом хозяйственную деятельность, проходившую в каких-то латифундиях, в лавках купцов и в конторах менял. По мере экономического развития они трансформировались, принимая различные формы, связанные с особенностями деятельности деловых людей, инженеров, администраторов. Дух эпохи также оказывал огромное, иногда всепоглощающее влияние на содержание и структуру учета. Но во все времена при описании фактов хозяйственной жизни было нечто общее, что со временем стало не только возможным, но и необходимым выявить и описать. Это общее можно назвать *категориями*. Общее знание, сформулированное в форме категорий, отделившись, так же как числа от реальных предметов, получили самостоятельное значение. Знание, использующее категории, становится наукой. Границы наук размыты, и никогда нельзя точно сказать, где заканчивается бухгалтерский учет и начинается право или политическая экономия, или статистика, или какая-либо другая наука. Но это не значит, что нет самостоятельных наук. И нет ничего более ошибочного, чем сводить бухгалтерию к праву, экономике, статистике и т. п.

Все науки можно классифицировать или по предмету, или по методу, или по цели. У бухгалтерского учета есть свой предмет — факты хозяйственной жизни, свой метод — моделирование и свои цели — обеспечение сохранности ценностей и выявление результатов хозяйственной деятельности.

История бухгалтерского учета — это поиск разумных ответов. Иногда он шел успешно, порой приводил к разочарованию, люди впадали в заблуждения, однако, осознав это, начинали поиск заново. История бухгалтерского дела — это не путь от победы к победе, а летопись его взлетов и падений.

Древний мир. Учет, его техника всегда зависели от вида учетных регистров. Регистры, предопределяя технику учета на многие века, оказывали влияние и на учетную мысль.

Первые торговые операции были зарегистрированы в Шумере на камнях около **3600 г. до н. э.** С **3200 г.** до н.э. там возникло счетоводство на глиняных табличках. Это предопределяло систематическую регистрацию в учете. Напротив, папирусы Древнего Египта способствовали развитию хронологической регистрации, причем за довольно значительный отчетный период. Глиняные таблицы и папирусы были главными регистрами. Однако известны и другие носители учетных данных. В 1897 г. были открыты таблички из слоновой кости, использовавшиеся 5 тысяч лет тому назад для ведения счетов. В древней Индии счетами-регистрами служили кружки, в них закладывали камешки — первичные документы. Это был прообраз картотеки и предполагающейся разности по счетам.

В Греции и Риме использовали восковые таблички, медные доски, кожи, холст, пергамент, папирус, в Галии — керамическую плитку и гончарные черепки, в Перу — веревки.

В 1968 г. Виллард Стон, изучая тотемные (священные религиозные) столбы американских индейцев, высказал предположение, что они изображали в крупном масштабе учетные палочки — контокоррентные счета. Приведенные виды носителей информации не позволяли четко отличить первичный документ от регистра и регистр от отчета. Это не могло не повлиять на организацию учета.

В Греции и Риме встречаются более развитые формы учетных регистров в виде кодексов — книг. Полагают, что греки использовали два регистра: эфемериды (журнал) и трапедитика (книга счетов — Главная), римляне же только заимствовали эту практику. В системе учетных регистров древнеримской бухгалтерии первой книгой была *Adversaries*, которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Эту книгу в дальнейшем назовут памятной, или Мемориалом. Далее необходимо выделить две книги (кодекса): *Codex accepti et expensi* и *Codex rationum domesticorum*. Относительно их назначения между исследователями существуют значительные разногласия. Одни (В. Джитти, А.М. Галаган, В.В. Кедров) пытались интерпретировать эти кодексы в духе итальянской формы счетоводства и связывали первый кодекс с журналом, второй — с Главной книгой. С некоторыми оговорками подобные взгляды отстаивали Л.И. Гомберг и А.М. Вольф. Но поскольку нет данных, подтверждающих использование единого учетного

измерителя, нельзя и отождествлять названные кодексы с Главной книгой систематической записи итальянской формы счетоводства. Другая группа ученых трактовала первый кодекс или как кассовую книгу (Р. Байгель, Г.Ф. Шершеневич, В.М. Хвостов), или как ресконтро (М. Фойхт, Ф. Гертц), или, что представляется наиболее правильным, как кассовую с ресконтро (Ф.Л. Келлер и К.Г. Деметреску); второй кодекс понимался как книга систематической записи, в которой каждый счет велся в своем измерителе, т. е. вино — в кувшинах, зерно — в мерах, касса — в деньгах и т. п.

Многолетняя дискуссия о характере учетных книг античного мира легко убеждает нас в том, что все ее участники трактуют прошлое учета сквозь призму своих современных взглядов, в сущности, они проецируют современные концепции на старые категории. При этом одни сводят античный учет к коммерческой бухгалтерии в ее итальянской форме, другие — к камеральной бухгалтерии.

В Риме учет государственных, и в частности армейских, финансов был сосредоточен в руках квесторов, которые контролировали все операции, связанные с выплатой денег. Выплаты производились только по представлении первичных документов, служивших единственным основанием для составления записей. Была создана специальная налоговая полиция, сотрудники которой прибегали к пыткам женщин и детей для получения сведений об укрываемых от обложения доходах и имуществе.

Учет древнего мира — это учет фактов, и в целом он статичен. Инвентаризация и прямая регистрация имущества лежат в его основе. Прямая регистрация означала указание на конкретный объект: «Смотрите, — говорил человек древнего мира, — вот стол, вот дом, вот корова, вот... и т. п.». Это и были факты, прямая их констатация. Со временем появится регистрация косвенная. Счетный работник вместо конкретного учетного объекта будет фиксировать данные из так называемых первичных документов. И с этого момента учетные сведения и фактическое положение дел перестанут быть адекватны. Бухгалтерия станет только вероятной, а инвентаризации только будут указывать на репрезентативность информации. Чем больше будут совпадать результаты проверки наличия ценностей с данными текущего учета, тем полезнее для практики учет и бесполезнее инвентаризация, и наоборот.

Средневековье. 24 августа 476 г. был низложен последний император Римской империи — Ромул Август. Согласно историческому календарю Античный мир кончился. Начиналось новое время. Насколько оно было новым, сейчас сказать трудно.

Можно предположить, что все началось сначала, а можно допустить, что традиции римской бухгалтерии продолжали теплиться в монастырях¹. Во всяком случае, одна традиция сохранялась — записи тех времен, так же как и в древнем мире, переполнены ошибками и грамматическими, и арифметическими. Приблизительность как принцип лежала в основе поступков людей. Они разделяли явления на большие и маленькие, прикидывали: больше — меньше. Для повседневной жизни этого было достаточно. Физическая работа казалась более легкой, чем заполнение учетных регистров и выполнение арифметических подсчетов.

Учетный консерватизм господствовал веками. Привычка — вот главный принцип счетных работников. Когда Фибоначчи (1202) ввел арабские цифры, т. е. заменил аддитивную римскую систему счисления позиционной десятичной, понадобилось более трех веков, чтобы бухгалтеры осознали преимущество новых цифр. С распространением арабских цифр, измерительных приборов и ростом математических знаний «миром овладевает идея точности, и на смену миру приблизительности приходит мир прецизионности». Интересно отметить, что точность подсчетов возрастает по мере осознания ее относительности.

Росту точности и юридической обоснованности учетных записей способствовало и такое уникальное в истории цивилизации событие, как рецепция римского права, а вслед за ним начало формироваться и торговое (хозяйственное) право. Так, во втором тысячелетии купцами стали создаваться посреднические суды, которые вырабатывали определенные требования к записям. Вот правила, принятые в XIII в. для средиземноморских купцов:

- 1) пусть завершённые операции записываются в соответствии с возрастающим порядком их дат;
- 2) пусть в бухгалтерских книгах между записями не будет пустых мест;
- 3) пусть будет по каждой операции сделана ссылка на решающий ее документ;
- 4) пусть все числа будут буквенные, но отнюдь не цифровые, дабы не было подделок.

В Средневековье формируются две основные парадигмы учета — *камеральная* и *простая* бухгалтерия. Первая исходила из

¹ А. Тессие полагал, что в мерovingской Франции учет продолжал римские традиции, а Ф. Гертц даже утверждал, что римская практика ведения учетных книг сохранялась во Флоренции до эпохи позднего Средневековья.

того, что основным объектом учета являются касса и ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Таким образом, здесь доходы и расходы были заданы. Вторая предполагала учет имущества, включая кассу, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми. Но так или иначе, рост товарного хозяйства выдвигал на первое место учет денежной наличности и денежных обязательств (векселей, чеков).

Ренессанс и возникновение двойной бухгалтерии. Счета возникли очень давно. Они велись в первичном измерителе, т. е. материальные ценности — в натуральных единицах, расчеты, касса — в денежных. Одно не сводилось к другому. Результат хозяйствования выражался приростом богатств, а не косвенными категориями, такими, как прибыль.

Уже К. Ирсон (1678) отмечал, что с XIII в. существуют три учетные парадигмы:

- 1) камеральная (по кассе ведется регистрация поступления и выплат денег);
- 2) простая, включающая все имущественные и личные счета; они ведутся по принципу дебет-кредит, но в учетную совокупность не входят счета собственных средств, еще нет системы;
- 3) двойная — она уже включает счета собственных средств. Все три парадигмы веками сосуществовали рядом без какого-либо соучастия.

Двойная запись родилась стихийно, из необходимости контролировать разноску по счетам. Очень правильно Т. Церби указал на техническую необходимость бухгалтеру контролировать разноску по счетам Главной книги. Подавляющее большинство фактов хозяйственной жизни всегда имело двойственный характер: поступили товары от поставщиков (товаров больше, поставщикам должны тоже больше), продали товары (товаров меньше, денег в кассе больше) и т. д. и т. п. Но были факты односторонние. Например, украли товары, дали взятку, пала корова, сгорел дом — тут был-счет для записи, но не было к нему корреспондирующего счета. Вот для таких случаев бухгалтер «эпохи Возрождения» отводил отдельный лист, где фиксировал, только для памяти и удобства последующего контроля разности, такие суммы. Никакого смысла в содержание этих записей он не вкладывал. Это был чисто процедурный прием, приводивший к логической необходимости «уравновешивания» итогов дебетовых и кредитовых оборотов. Уже потом, в конце XVIII в., для некоторых бухгалтеров было приятной неожиданностью открытие того, что за двойной записью скрыто определенное содержание. Во всяком случае гипноз двойной записи,

трактовка двойной бухгалтерии как единственно возможной стали общепризнанными.

Понятие «двойная запись» возникло не сразу и связывается с трудом Д.А. Тальспте (1525), но получило всеобщее распространение благодаря Пиетро Паоло Скали (1755).

Существует несколько объяснений, почему сохранившаяся до сих пор бухгалтерская процедура называется двойной. Это связано с тем, что используются:

- 1) два вида записей — хронологическая и систематическая;
- 2) два уровня регистрации — аналитический и синтетический учет;
- 3) две группы счетов — материальные (товары, касса, основные средства и т. д.) и личные (дебиторы и кредиторы и т. п.);
- 4) два равноправных разреза (дебет и кредит) в каждом счете;
- 5) два раза в равной сумме регистрируется каждый факт хозяйственной жизни;
- 6) два параллельных учетных цикла, отражаемых уравнением $A - П = K$; левая часть показывает состояние имущества за минусом кредиторской задолженности, правая — наличие собственных средств;
- 7) две точки у каждого информационного потока — вход и выход;
- 8) два лица всегда участвуют в факте хозяйственной жизни — одно отдает, другое получает;
- 9) два раза выполняется любая бухгалтерская работа — сначала регистрируются факты хозяйственной жизни, а потом непременно проверяется правильность выполненной работы.

Но как бы ни трактовать, что такое двойная бухгалтерия, она при всех обстоятельствах формирует три непереносимых элемента метода: баланс, счета и двойную запись. И они создают иллюзию гармонии, ведь дебет всегда должен сходиться с кредитом, актив всегда будет равен пассиву. Так требует бухгалтерия. Но не такова жизнь. Бухгалтерия, следовательно, обманывает сознание, но этот обман или самообман необходимы, так как позволяет нам упрощать действительность, создавая предпосылки для управления ею.

Идея двойной бухгалтерии — это средство познания, обладающее творческой силой, она создавала и продолжает создавать условия для управления хозяйственными процессами и одновременно для своего самосовершенствования.

Экспансия двойной бухгалтерии. С XIII в. до середины XIX в. двойная бухгалтерия завоевывает одну отрасль народного хозяйства за другой, страну за страной. Решающим моментом в ее успехах был выход в 1494 г. книги великого итальянского математика Луки Пачоли (1445—1517)¹ «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», трактат которой «Трактат о счетах и записях», содержит подробное описание применения двойной бухгалтерии к практике торгового предприятия. Книга оказала огромное влияние на все последующее развитие учетной мысли.

Эта экспансия была связана с распространением двойной записи в ее старой и новой формах итальянской бухгалтерии. При их рецепции в различных странах возникали модификации. Развивались не учетные идеи, а процедурные приемы бухгалтерского учета.

Бухгалтеры думали прежде всего не о том, *что* должно быть отражено в учете, а о том *как* разграфить учетные регистры, в *какой* последовательности выполнять записи. Так появились немецкая, французская, английская и американская формы счетоводства.

Выдающимся автором после Л. Пачоли был Жак Савари (1622—1690). Его главная работа «О совершенном купце» только на французском языке выдержала восемь изданий (с 1676 по 1724) и была переведена на английский, немецкий, фламандский и итальянский языки. Савари навсегда останется в истории учета как человек, который разделил счета на синтетические и аналитические, практиковал торговую калькуляцию, классифицировал балансы на инвентарные (оценка по себестоимости) и конкурсные (оценка по текущим ценам), последний включал и личное имущество собственника, так как иск мог быть обращен и на все достояние купца. Конец XVII и начало XVIII вв. — эпоха большого влияния Савари.

Всякое торжество вызывает оппозицию, каждая мысль — контрмысль. Триумф двойной бухгалтерии привел к ее критике. Английский автор Эдвард Томас Джонс (1766—1838) выпустил в 1796 г. в Бристолье книгу «Английская система счетоводства». Книга стала известна благодаря беспрецедентной критике двойной бухгалтерии.

Главным достижением Дегранжа считается разработка им американской формы счетоводства. Дегранж исходил из того,

¹ Точную дату смерти Л. Пачоли — 19 июня 1517 — недавно установили японские исследователи.

что для бухгалтерии одинаково важны и хронологическая, и систематическая записи и что их можно объединить в одном регистре — Журнал-Главной. Записи в этой книге позволяют достичь две важнейшие цели учета: выявление на любой момент времени состояния расчетов и определение величины капитала собственника. Для этого, по мнению Э. Дегранжа, было достаточно пяти счетов:

- 1) Кассы,
- 2) Товаров,
- 3) Документов к получению,
- 4) Документов к оплате,
- 5) Убытков и прибылей.

Таким образом, Дегранж считал возможным ограничить бухгалтерский учет пятью счетами.

В середине XVIII в. в Англии пытаются применять двойную бухгалтерию в промышленном учете. В это время складывается система учета производственных затрат.

Один из первых теоретиков промышленного учета Ф. В. Кронхейльм (1818) утверждал, что двойная бухгалтерия родилась в торговом учете из описания обменных операций (покупка и продажа товаров) и оказалась, по его мнению, не в состоянии раскрыть внутрипроизводственные процессы. В результате Кронхейльм разделил учет на две части: производственный и бухгалтерский. Первый предусматривал три счета, которые велись только в натуральном измерении, второй — традиционную бухгалтерскую систему счетов.

У Кронхейльма нет калькуляции ни единицы материалов, ни единицы готовой продукции. Мысль о необходимости такой калькуляции принадлежит создателю первой алгоритмической машины астроному и величайшему математику Чарльзу Бэббиджу, который между основными занятиями написал книгу об экономике промышленного предприятия (1832). В ней он, в частности, настаивал на исчислении затрат по каждому производственному процессу, определении суммы износа основных средств и убытков, связанных с ремонтом испорченного оборудования.

Анализ себестоимости производственных процессов позволяет, по мнению Бэббиджа, рационализировать технологию, применяемую на фабрике. В этом, а не в определении продажных цен видел Бэббидж цель калькуляции.

Возникновение наук во второй половине XIX в. Середина XIX в. — вот тот рубеж, когда в различных странах Европы стала развиваться научная мысль. При этом зарождение теории учета коренным образом изменило характер представлений об

учитываемых объектах. Первоначально использовался только прямой учет (инвентаризация). Потом возникли документы и объектом учета стали выступать уже не сами факты хозяйственной жизни, а информация о них. Наконец, во второй половине XIX в. возникают различные теории учета, позволяющие по-новому истолковать значение того или иного информационного показателя, предопределяя третий концептуальный уровень учета. Первый уровень, в сущности, самый верный, второй — уже отличается от первого, третий — искажает второй, ибо каждая группа лиц, имеющая отношение к хозяйственному процессу, выдвигает свои теоретические взгляды, отстаивая свои интересы, утверждает свою истину. Но истин не может быть много. Истина одна, много ее искажений, много ошибок. Зад та бухгалтера-практика: руководствоваться только теми теориями, против которых нет достаточно сильных возражений. Наука о бухгалтерском деле обобщает практику и вместе с тем совершенствует ее.

Учет в России до реформ Петра (1862—1700 гг.). «Русские, — писал замечательный философ Н.А.Бердяев, — максималисты, и именно то, что представляется утопией, в России «наиболее реалистично» [Бердяев, 1990, с. 263].

Эта мысль отражает всю суть русской интеллектуальной жизни. Деление бухгалтерского учета на счетоведение (теорию) — занятие преимущественно утопическое с точки зрения подавляющего числа бухгалтеров, и счетоводство (практику) — занятие нужное, каждодневное, скучное, лежит в рамках русской культурной традиции, а эта традиция требует рассмотрения любой проблемы не столько путем исследования, сколько или путем осуждения или прославления, или — анафемы или акафиста. Такой вывод можно сделать, рассматривая историю учета за последние одиннадцать веков.

Эта многовековая панорама эволюции учетной мысли носит довольно своеобразный характер, суть которого можно свести к тому, что в России экономическая жизнь никогда не протекала вне государственного контроля, поэтому и учет всегда был предметом государственной регламентации, а история бухгалтерии в России — это история государственного влияния на учет и его представителей — бухгалтеров.

Идея государственности пронизывает всю русскую историю, но эта идея, преломленная через духовный склад нашего народа, привела к своеобразному типу учета. Рассматривая его многовековую историю, можно выделить целый ряд существенных принципов, определяющих глубинные содержательные основы российской учетной мысли. Менялись века, менялись нравы,

но человек с его генофондом, с его менталитетом оставался самим собой даже тогда, когда не сознавал этого, или, может быть, он и оставался самим собой именно потому, что не догадывался об этом.

Предваряя анализ частных явлений русской бухгалтерской истории, следует, прежде всего, выделить те принципы, которые на протяжении всей ее истории составляли, составляют и будут составлять ее сущность.

Считается, что Русское государство возникло в 862 г., и можно только предполагать, что первые полтора века на территории Восточно-Европейской равнины применялись самые примитивные учетные приемы, связанные со сбором дани (налогов) и регистрацией торговых оборотов. Государственное хозяйство рассматривалось как частная собственность его владельца — князя, именно поэтому размеры податей (дани) не регламентировались. Князь (власть) мог взять все, что считал нужным для себя и излишним для податного населения. Эта черта хозяйственного быта оказала огромное влияние и на русский учет, сформировав его **первый принцип**, так или иначе просуществовавший на протяжении всей нашей истории: *государство является собственником всего или почти всего имущества, находящегося в стране.*

Должен быть единый орган, регламентирующий порядок учетных записей, и, что еще более важно, в обществе вертикальные правовые отношения преобладают над горизонтальными, частная (личная) собственность носит подчиненный характер, и каждый человек отдает все князю (государству) и все от него получает.

Величайший скачок развитию учетной мысли дало принятие Русью христианства, православной религии. Это способствовало созданию множества монастырей, ведущих по тем временам огромную и довольно разнообразную хозяйственную деятельность. Именно в монастырях под влиянием византийской учетной мысли (Неволин, С 446—447) родились многие идеи русской бухгалтерии, сформировался ее дух. За монастырскими стенами возник второй **принцип** русской бухгалтерии: *за каждый имущественный объект отвечает строго определенное лицо (материально ответственное лицо) или группа лиц.*

Ответственность была не только материальной, но и уголовной — личной. (В случае недостачи виновного избивали, лишали жизни, а уже много позже Иван Семенович Пересветов, известный публицист XVI в., советовал в помещении складов прибавить к стенам кожу бывших кладовщиков, допустивших не-

достачу. Это было бы предупреждением для вновь принятых на работу.)

Принцип ответственности приводил к созданию весьма изощренной учетной техники, которая требовала строгого разделения учетных регистров, предназначенных для фиксации поступления и отпуска денег и других ценностей; последовательного проведения инвентаризаций (причем учетные остатки сверялись с натурными, а не наоборот). Так возник третий **принцип** русской бухгалтерии: *человек — объект учета, ибо каждый человек, так или иначе, подотчетен*. Однако привнесенное извне персональное налогообложение и учет расчетов по дани не просуществовали долго. В России возникла новая национальная; окладная единица — соха. Дело в том, что в нашей стране всегда были сильны уравнилельные тенденции и убеждения в конечном торжестве справедливости. Подавляющее большинство налогоплательщиков считало несправедливым то, что и богатые, и бедные выплачивают одинаковые подати (налоги). Это привело к возникновению круговой поруки, которая предопределила **четвертый** учетный **принцип**: *платеж несет общество, и недоимка любого из его членов возмещается остальными членами мира, общества (коллектива)*.

Этот принцип доживет до наших дней в форме так называемой коллективной (бригадной) материальной ответственности. С XV по XVII в. Россия как бы консервирует политическую, экономическую и культурную жизнь. В учете незаметно каких-либо иноземных влияний, однако, развиваются старые и формируются три новых принципа. Вводятся твердые задания не только в государственных, но и в частных хозяйствах. Каждому работнику задается урок — своеобразное «плановое задание», «норма выработки». В связи с этим **пятый принцип** учета: каждый работник должен получить урок, сколько, какой именно работы и в какие сроки он должен выполнить.

Это имело своим следствием желание работника получить как можно меньшее задание, а сделать, в случае стимулирования, как можно больше, чтобы иметь право на добавочные «кормовые». Система уроков получает широкое развитие в имениях, где складывается крепостное право. (Уроки, особенно в сельском хозяйстве, предполагали применение выборочного метода, лишнего, конечно, математического обоснования.) Много веков спустя эта национальная идея уроков приведет к трансформации американской системы «стандарт-костс» в советский нормативный метод учета.

В средневековой России торговля, особенно мелочная, была относительно развита. В одной из самых распространенных книг

XVI в. — «Домострое» — читаем: «А которые в лавках торгуют: — ино с теми в вечере и на упокой, на всякую неделю, самому государю надо быть сличиться с ними в приходе и в расходе, и купле и продаже», т. е. предполагалась выверка всех расчетов как дебиторской, так и кредиторской задолженности один раз в неделю. Таким образом, **шестой принцип** учета можно сформулировать так: все взаимные расчеты между лицами, участвующими в хозяйственной деятельности, должны быть выверены.

В это же время окончательно формируется приоритет вертикальных административно-правовых связей и практически игнорируются горизонтальные гражданско-правовые отношения. И тут возникает **седьмой принцип**: обязательства перед начальником всегда важнее обязательств перед сторонними лицами.

Этот принцип иерархии отношений, принцип, допускающий волю начальника как источник права, необходимо всегда иметь в виду.

И отсюда вытекают сверх важные последствия для учета. Его понимают не столько как средство управления хозяйственными процессами, сколько как трудовую повинность, наложенную на администрацию вышестоящими начальниками. (В настоящее время таким начальником выступает налоговая инспекция. И если она не будет требовать отчетности, то *никто* ее не будет и составлять. Даже акционеров интересуют дивиденды, а не отчеты об убытках и прибылях.

Развитие государственного и монастырского хозяйства привело к появлению еще одного, может быть, самого русского принципа — экономии. Он выразился, прежде всего, в зарождении калькуляции, что мы находим в замечаниях настоятеля Волоколамского монастыря Иосифа Волоцкого (1439 — 1515) об исчислении себестоимости церковных треб. Цены подобных услуг, зависели от затрат на содержание монахов, занятых выполнением треб, а отнюдь не от спроса и предложения. Так возник восьмой принцип: цены предметов зависят от затрат, связанных с их производством.

Этот принцип, восходящий к идеям Платона о справедливой цене, возмещающей труд и только труд, стал роковым и для учета, и для экономики страны. В первом случае он требовал строжайшего исчисления себестоимости готовой продукции и оказанных услуг, во втором — приводил или к хроническим дефицитам, или к затовариванию. Более того, чтобы поднять доходы, производители должны были неизменно увеличивать издержки, что вело к нерациональному использованию матери-

альных, трудовых и финансовых ресурсов, а также к абсурду в нашей торговле.

И наконец, в московский период складывается необыкновенный интерес к учетным процедурам, возникает **девятый принцип** — обрядолюбия. Он звучит так: внешний вид документов, их взаимосвязи, порядок и последовательность заполнения являются неотъемлемой частью учета; порядок важнее содержания; казаться — важнее, чем быть.

К XVII в. сложился довольно строгий порядок описания фактов хозяйственной жизни. Он включал: дату, текст, количество (денег, продуктов, материалов). Однако теоретическая любовь к порядку оформления документов и регистров не избавляла практический учет от небрежностей и ошибок. В тех книгах, — писал ревизор того времени, — многие тетради и листы вырезаны и выдраны, и скребно, и чернено». Последующие века мало что дополнили к этим принципам.

К началу XVIII в. выявилось свойственное русскому духу метание из крайности в крайность. Если до Петра I считалось, что у нас все самое лучшее и передовое, а Запад погряз в грехах и пороках, то теперь общество было охвачено иной идеей: мы беспредельно отстали, у нас все самое плохое, нам надо забыть все свое — язык, мысли, платье, учет и усвоить все чужое.

Петр так и полагал: забудем свое, усвоим чужое и сразу же войдем в число экономически развитых и цивилизованных стран. Он ездил в Европу, и «вернувшийся оттуда, он гладко нас обрил, и к святкам, так что чудо, в голландцев нарядил» (А.К. Толстой).

Точно так же он пытался обрядить русский учет в «голландский фасон». Позже его последователи будут «обряжать» русский учет во французскую, немецкую и даже американскую форму. И как русские люди не стали голландцами, французами, немцами, американцами, так и русская бухгалтерия, усваивая те или иные западные приемы и методы, оставалась русской. Но к ее исконным принципам добавился новый: *русский характер всегда готов к заимствованию чужих идей.*

К заимствованию готов, но русская традиция сознательно или бессознательно деформирует изначальную европейскую идею, как бы национализируя ее. Анализ принципов русской бухгалтерии позволяет сделать важный вывод. Многие думают, что можно взять что-то хорошее в одной стране, например, систему учета, и перенести в другую страну. Административно-командный восторг стимулируется приказом. Издадим закон, положение, инструкцию, и все войдет в нужную колею, старые недостатки исчезнут, и все образуется.

Но опыт веков говорит об ином. Все делают люди. И люди одной страны, одной нации — это совсем не то же, что люди другой страны и другой нации. «То, что в других странах хорошо, — говорил один из героев М.М. Зощенко, — у нас часто боком выходит». И дело не в том, что где-то хорошие люди, а где-то плохие. Суть в разной психологии, социально-экономической инфраструктуре и особенно в исторической традиции. В этом отношении весьма характерен многовековой опыт нашего Отечества.

Учет в монастырских хозяйствах. Принципы получили отражение во всех сферах хозяйственной жизни нашей страны, но особенно в монастырях. В них существовал сложный порядок распределения хозяйственных обязанностей: управляющим был келарь, ему подчинялись казначей (ответственный за денежные суммы) и старцы (ответственные за разовые работы или отдельные виды материальных средств); кроме того, в отделениях монастырей — пустынях — выделялись приказчики (завхозы) и строители (ревизоры). Материально ответственными лицами должны были служить выборные целовальники. Интересный материал о распределении обязанностей в монастыре находим в Уставной грамоте строителю Киево-Печерской пустыни (1701).

В ней предусматривались:

- 1) инвентаризация и взыскание недостачи с предыдущего строителя;
- 2) материальная ответственность за все ценности распределяется солидарно с казначеем;
- 3) казначей хранит ключи от складов, а строитель опечатывает склады;
- 4) для денежных доходов открывается специальная книга, заполняемая строителем или казначеем, каждая статья оговаривается: а) источники поступления и б) дата; после каждой статьи надо «прикладывать руки», такая же книга открывалась на расход;
- 5) учет муки также должен вестись в двух отдельных книгах для прихода и расхода;
- 6) то же относительно одежды и прочего инвентаря;
- 7) заполненные за год книги должны быть присланы архиепископу в Холмогоры [Архангельские...].

Сведения об урожае записывались в ужимные и умолотные книги, которые велись земскими или церковными дячками. Заполненные книги, как отчет, «за поповыми руками, прислати» [Акты археографической..., т. III].

Весьма важным выводом из системы учета XVII в. надо признать то, что учет прихода всегда был отделен от учета расхода, при этом:

- 1) достигался больший контроль за ценностями, в частности, материально ответственные лица не знали учетных остатков;
- 2) достигалось большее удобство в хронологической регистрации фактов хозяйственной жизни.

Продолжительность отчетного периода колебалась. Так, по данным приходно-расходных книг: Павлов Обнорский монастырь (1568—1570) — пребывание в должности ответственного лица (Русская историческая библиотека, т. 37); Корнильев Ко-менский монастырь (1576—1578) — год [Летопись, вып. 5]; Болдин Дорогобужский монастырь (1585—1589) — год; а с 1605—1607 гг. — по должности [там же]; Богословский монастырь (1673—1687) — год [Труды рязанской учено*, архивной комиссии, т. XVIII]; Троицкий монастырь — два раза в год весной и осенью [Шаховская, с. 75]. Отчетность сопровождалась инвентаризацией, причем не натуральные остатки сличались с учетными, а, наоборот, учетные — с натуральными. Сверка учетных книг с наличностью в случае благоприятного исхода дел оформлялась такой записью: «ли приход с расходом сошелся (к расходу прибавлялась денежная наличность) [Русская историческая библиотека, т. 12]. Надо заметить, что и калькуляция, очевидно, зародилась в монастырях [Хрущев, с. 255—260].

Учет в строительстве и промышленности. Из XVII в. до нас дошло несколько учетных памятников, позволяющих реконструировать систему учета. Так, при возобновлении стенной иконописи в Московском Успенском соборе в 1642 — 1643 гг. была установлена следующая схема документации: 1) указ; 2) смета; 3) приходная книга денег; 4) расходная книга денег; 5) отдельные книги для прихода и расхода пшеницы, клея, воска, свечей, бумаги, гвоздей; 6) книги выполненных работ. В делах о строительстве первого русского корабля «Орел» сохранился отчет за 1667 — 1671 гг., содержащий ряд книг, из которых следует: выдано целовальникам денег за снасти и припасы — 1710 р. 23 алт. 4 деньги, за припасы — 84 р. 10 алт.; все строительство обошлось в 9021 р. 25 алт. 2 деньги [Дополнения к актам..., т. V]. Это первые памятники учета в судостроительной промышленности России. Строительство Гостиного двора в Архангельске обошлось в 1670 г. в 6579 р. 3 алт. 4 деньги [там же, т. VI]. Сохранилась «Сметная роспись материалов и расходов по исправлению в Новгороде Каменного, Софийского, дере-

вянного на Торговой стороне и Земляного городов», составленная 31 января 1649 г. (там же, т. III).

Собственно производственный учет складывается в России во второй половине XVII в. Так, в Арзамасе было организовано производство поташа. Сохранились книги Арзамасских и Барминских будных (строительных) станов 1679 — 1680 гг. Здесь имеются:

- 1) приходно-расходная Главная книга, содержащая сплошной учет;
- 2) именная книга (ресконтро рабочих и служащих);
- 3) сметная (калькуляционная) книга. Главная книга заполнялась по данным учета целовальников. В именной книге платежная ведомость сгруппирована по месту жительства лиц, имеющих прогулы и не имеющих таковых.

Имели значение три книги: 1) переписная, содержащая инвентарную опись и «штатное расписание», 2) приходная и 3) расходная. Учет был централизован, записи велись в приходной и расходной книгах в строго хронологическом порядке без систематизации по заводам. Расходная книга в основном представляла собой платежную ведомость, где за неграмотных расписывался поп или дьяк. Предмет учета составляет движение денег, а не материальных средств. Отпуск готовой продукции выполнялся безвозмездно. Казна выдавала наличные деньги на возмещение текущих расходов. Бухгалтер одновременно выполнял функции кассира [Крепостная...].

В промышленных предприятиях велась большая деловая переписка. Ее цели сводились к тому, чтобы «выбить» дефицитные материалы, или объяснить плохую работу, или «подстегнуть» исполнителей. Примером «подстегивания» может служить напоминание: «...велеть копать з большим поспешанием, и о том ко мне писать почаству, чтоб в том нам великого государя гневу на себя не навесь...» [там же, с. 188].

Учет по стадиям находим на монетном дворе [Акты юридические]. Каждому переделу соответствовала отдельная книга, кроме того, отражалось:

- 1) поступление сырья и отходов;
- 2) золотничной пошрины брутто и нетто в переводе на деньги;
- 3) запись зарплаты мастеров и финансового результата.

Сохранился указ о ставках работающим на монетном дворе [Русская историческая библиотека, т. II].

В «Наказной памяти» по государственным медным рудникам от 26 января 1643 г. сказано: «...а деньги наемным людям давать против прежнего помесячно или понедельно, или как

государевой казне прибыльнее; а сколько руды на месяц или на неделю, или на год уломают, и что на эту руду выйдет государевой казны, и по чему пуд руды станет, и что на какое дело денег вылет и что в книгах писать имянно» [Акты археографической экспедиции, т. III, с. 469]. Здесь четко предлагается ведение учета затрат и составление отчетной калькуляции. Сохранились памятники промышленного учета, которые не содержат калькуляции [Русская историческая библиотека, т. XXIII].

Для XVII в. характерно, что учетные регистры были одновременно и отчетными документами. Например, отчет о работе портовой экспедиции в Персии за 1663—1665 гг. начинается с перечня оприходованных ценностей. Далее идет описание списаний, выручка, и выведенная разность между оприходованными ценностями и выручкой показывала сумму прибыли.

В розничной торговле, вопреки законодательным предписаниям, велся учет по стоимостной схеме.

В конце XVI — начале XVII вв. появился первый труд о торговле. Он назывался «Книжка описательная, како молодым людям торгов вести и знати всему цену и отчасти в ней описаны всяких земель товары различные, их же привозят на Русь немцы и иных земель люди торговые». Эта книга датируется между 1575—1610 гг. [Записки..., с. 114—139]. Учет государственного хозяйства.

Основу учета в государственном хозяйстве составляли инвентаризационные описи, выступавшие в виде дозорных книг. В начале каждого года (год начинался с 1 сентября) или в конце текущего года под руководством опытных дьяков составлялись окладные книги. Каждый приказ (министерство) ведал сбором налогов и в каждом приказе открывалась самостоятельная окладная книга на ту область государства, которая закреплялась за данным приказом для покрытия его расходов. Все записи в окладных, приходнорасходных книгах велись по городам, входившим в состав приказной области. В начале года каждому городу вписывались недоимки прошлых лет с указанием видов недоимок. Текущие записи выполнялись на оснований первичных документов, причем по каждому городу учет велся по видам поступлений, их было 127 [Веселовский].

Сохранившиеся документы Поместного приказа показывают, что для записи расходных операций уже требовался оправдательный документ (выписка или роспись) или приказ начальника, причём каждый оправдательный документ должен был иметь резолюцию дьяка, в ведении которого находилось дело, а в тексте резолюции прописью проставлялась сумма, подлежащая выдаче.

Записи в учете выполнялись в ряде книг, содержание — каждой записи включало: 1) дату (месяц, число, иногда год); 2) текст (наименование поставщика или контрагента, количество и качество поступивших предметов, цена за единицу, сумма); 3) отметку о характере купленного предмета (назначение предмета, когда была произведена покупка, кто покупал, кто составлял расходную смету); 4) расписку в получении денег; 5) отметку об употреблении приобретенных предметов.

Однако такой порядок не гарантировал от злоупотреблений, но делалось все, чтобы уменьшить их число. В связи с этим особое внимание уделялось правилам оформления первичных документов (столбцов). Так, чтобы «принять документ к проводке», т. е., прежде чем записать в учетной книге, должна была быть сделана отметка дьяка (начальника отдела): «Дать деньги». При этом дьяк должен был проконтролировать выполнение. Результат контроля отмечался в учетной книге проставлением надписей: «Дано» или «Взято». Практически резолюции писались заранее мелкими служащими, а дьяк потом их просто подписывал [Соколова].

В некоторых приказах велась запись о *начислении*, а дьяк делал отметку об *исполнении*: дано, зачтено, взято и т.п., в других приказах составлялись две записи о *начислении* и *уплате*. Вот пример первой записи из книги Володимирской чети, дьяк Григорий Витофтов: «Июня в 25 день у володимирского у посадского человека у Гришки Серкова с огородников и с огородные пашни оброку в уплату на нынешний на 122-й год 11 р. с полтиною против отписей прошлых лет взято» [Приходно-расходные..., с. 2]. Иногда отметка об исполнении сопровождалась подписью получателя или его доверенного лица.

В приказе Нижегородской чети существовал более совершенный, другой порядок. Вот пример записи о начислении: «С Павловские волости и с иных волостей намеснича доходу оброку и пошлин из деревни Васильевские, что на оброке за Ондрушкою Белухиным, донята на 121-й год 20 р. 32 алт. 3 д.» [там же, с. 177]. Далее идет запись об исполнении. Это своеобразный метод линейной записи: «И 123-го году апреля в 12 день те деньги на 121-й год взято сполна, платил целовальник Посниченко Горюшкин» [там же, с. 177].

Смета расходов и доходов составлялась в виде отчета за истекший год по окладным книгам.

В разрядном приказе золотые и золоченые монеты указывались отдельно. Учет жалованья в Устюжской чети велся таким образом, что все лицевые счета были сгруппированы по сумме

годового жалованья, причем за отработанное время зарплата не учитывалась.

При Алексее Михайловиче был создан специальный Приказ (Министерство) Счетных дел. Его сотрудники систематически проводили ревизии счетных книг различных ведомств, проверяли выполнение ассигнований, выделенных под отчет послам, воеводам и другим должностным лицам, изымали в бюджет не использованные приказами денежные средства. Для проведения ревизии в других городах вызывали в Москву в приказ целовальников с учетными книгами и оправдательными документами (очевидно, бухгалтеров-ревизоров было мало, поэтому вместо того, чтобы людей посылать к документам, документы везли в приказ).

Подводя итог учету в государственном хозяйстве допетровской Руси, надо ответить на два вопроса. Была ли высока степень его достоверности и каких результатов достигало правительство с помощью такого учета? Степень достоверности записей в учетных регистрах (писцовых книгах) служила предметом дискуссии. А.С. Лаппо-Данилевский и И.Н. Миклашевский [Миклашевский, с. 46—47] считали записи эти крайне недостоверными, наоборот, Н.А. Рожков оценивает степень достоверности этих записей очень высоко, ведь «...ошибки не превышали 4—5%, что не важно», а то, что «итоги описаний почти сплошь недостоверны.» — это и совсем не важно, ибо «нельзя предъявлять к старинным документам такие запросы и требования, какие естественны в отношении к новейшим» [Рожков, т. 4, с. 194]. Ответ на второй вопрос явно неутешителен. С.Б.Веселовский правильно писал, что «бережливость, которая граничит со скупостью, мелочная экономия — вот характерная черта финансового хозяйства приказных» [Веселовский, с. 197]. Но эта скупость сочеталась с предельным расточительством. Так, только в печально знаменитом деле Приказа Сбора Ратных людей из общей суммы поступления в 120 тыс. руб. безнадежно похищено было 50 тыс. руб. [Яковлев, с. 542]. «Более половины всех платежей крестьянского двора государству не доходило до казны, а шло в карман чиновников» [Рожков, т. 5, с. 204].

В России даже существовало уникальное разграничение взяток: мздоимство (взятку дают за то, что и так надо сделать), лихоимство (за то, что делают, что нельзя делать) и вымогательство (не дашь, не получишь). Уже в начале XX в. видный политический деятель того времени В.М. Пуришкевич (1870 — 1920) скажет: «Кто дает, где следует, тот и получает».

Бухгалтерское дело в допетровской России.

У каждого народа есть свой склад мышления и свои особенности. В России никогда не было ни феодализма, ни капитализма в их марксистском понимании. Связано это с менталитетом народа, чего не понимали русские социал-демократы и коммунисты.

Низкий уровень математических знаний, так, в частности, в России применялись буквенные обозначения цифр, заимствованные из Византии, нельзя было пользоваться «поганскими» — латинскими или арабскими цифрами, чтобы «не сбиться с правого пути», а когда напечатали в Москве первую книгу (лечебник) с арабскими цифрами, то в 1676 г. эта книга из-за непривычных цифр была изъята как «непотребная и противная закону Божию» там же, [с. 270]. Все это резко сокращало возможности эффективного ведения счета. (Только в XVIII в. появляются арабские цифры.) И, тем не менее, сложившаяся система учета оказала глубокое влияние и на последующую эпоху, к счастью, не «все в ней было смято иноземными ботфортами Петра I».

В дореволюционной России двойная запись изначально развивала теорию учета в целом по канонам немецкой бухгалтерии-Исключение составили три попытки использовать и другие доктрины: И. Ахматов (1809) — некоторые французские идеи, Ф.В. Езерский (1874) пытался дать чисто финансовую трактовку учета, которая оказалась весьма близкой предпосылкой французской школы, и, наконец, А.П. Рудановекий (1912) излагал французскую доктрину, окрашенную в итальянские цвета.

Однако бухгалтеры, придерживавшиеся немецкой ориентации, в похвальном стремлении к бухгалтерской экспансии довели до абсурда диграфические идеи.

К концу XIX в. счетоводы-аграрники разделились на две группы: сторонников униграфической и адептов диграфической бухгалтерии. К первой принадлежали Н.П. Заломанов, С.Н. Четвериков, А.Р. Ниппа, ко второй — авторы из круга «Счетоводства»: А.М. Вольф, А.И. Скворцов, П.В. Ростовцев и др.

Н.П. Заломанов был выразителем взглядов простой бухгалтерии, С.Н. Четвериков представил униграфическую парадигму, но с большими элементами камеральной бухгалтерии; первый был склонен к теоретизированию, второй, выражал мысли подавляющего большинства практиков; для первого был характерен интерес к инвентарю, для второго — к бюджету, смете; один думал сопоставлением прироста ценностей и денег охарактеризовать успешность деятельности, другой пытался вы-

вести финансовый результат как оборот, возникший в связи с товарно-денежными операциями, связывающими имение с внешним миром.

Ниппа принадлежал к бухгалтерам-практикам, в его работах простая бухгалтерия сочеталась с проблемами анализа хозяйственной деятельности сельскохозяйственных имений. Ниппа считал, что «двойная бухгалтерия, при тщательном расследовании, оказалась совершенно излишней»¹. Униграфистов сближала ненависть к тем, кто навязывал сельскому хозяйству двойную запись, к диграфистам. Позиция униграфистов сводилась к тому, что применение двойной записи приводит к выводам «несогласным с действительностью» и «противоречит здравому смыслу». Это мотивировалось следующими причинами:

1. Двойная запись требует безусловной денежной оценки всех объектов (инвентаря, готовой продукции, затрат), подлежащих учету, однако такая оценка особенно в сельском хозяйстве не может быть точной и почти всегда носит условный характер. А поскольку эта оценка служит основой для начисления амортизации и финансовых результатов, то и последние с неизбежностью также становятся условными.

2. Наличие смежных расходов, а в сельском хозяйстве практически все расходы смежные, приводит к тому, что нельзя даже приблизительно выделить долю затрат, приходящихся на тот или иной конкретный вид продукции, и, значит, точно его оценить.

3. Условность приемов оценки приводит к условности результатов, не хозяйство формирует значение себестоимости, а изощренность приемов, используемых бухгалтером. Следовательно, «выводами учетов нельзя пользоваться». Например, выбирая те или иные нормы амортизации, методы оценки затрат труда

¹ «Тем не менее, — писал автор, — мне удалось сохранить в учете математически точный баланс (подчеркнуто А. Ниппа), составляющий единственное неотъемлемое достоинство итальянской (двойной) системы». Далее автор указывал, что им устранены из учета ряд статей и искусственные методы оценок. Как на достоинство предлагаемого им порядка он ссылался на то, что в его варианте простой бухгалтерии отсутствуют такие счета, как Касса, Долги, Товары. Их данные отражались в Книге счетов, которая велась по двусторонней схеме с подразделением в отдельных графах на деньги, долги, работы, товары и итоговой графы. Такое построение снижало контрольные функции учета и делало его весьма сложным. Для примера можно сослаться на учет кассы: вместо упраздненного автором специального счета появляются фрагментарные частицы кассы, разбросанные буквально по всем счетам.

на тягловую силу и способы оценки трудового вклада собственника, мы формируем в конечном счете финансовый результат, который может оказаться прибыльным, в то время как на самом деле приносит несомненный убыток.

4. Применение денежной оценки, даже если допустить ее объективный характер, часто приводит к таким выводам, которые не имеют никакого смысла.

5. Даже если допустить, что использование двойной записи и калькуляции, которая вытекает из ее требований, оказываются экономически оправданными, все же полученные результаты не имеют никакого значения для сельского хозяйства, так как структура его производства зависит не от бухгалтерской документации, а от требований законов биологии, ибо именно они определяют севообороты.

6. Одна и та же культура в различных севооборотах приносит разный экономический результат, но определить его невозможно.

7. Севообороты зависят не только от заранее предусмотренной схемы, в которой можно учесть и экономические факторы, но и от истощения «утомленной» почвы.

8. Цены на рынке все время колеблются, тем более они резко меняются в урожайные и неурожайные годы. Двойная бухгалтерия не может определять уровень цен и будущую рентабельность, а, следовательно, то, что по калькуляции сегодня вышло убыточным, завтра может принести большую прибыль, и наоборот. Отсюда вывод: двойная бухгалтерия может дать ложные ориентиры.

9. Наконец, иногда указывали, что двойное счетоводство является слишком дорогим и его постановка «обходится от 8 до 12% чистой прибыли имения».

Из всего этого делался вывод, что двойное счетоводство оказывается несостоятельным.

Однако приверженцы двойной бухгалтерии вели энергичный натиск. Они успешно убеждали сначала себя, а затем и доверчивых ко всему «научному» помещиков в пользу двойной бухгалтерии, в возможности оценки и калькуляции и в полной непригодности простой бухгалтерии, поскольку она устарела, ибо прошло ее время.

Современные экономисты и бухгалтеры высказывали возражение по всем приведенным доводам:

1. Денежная оценка, конечно, в случае недобросовестности или искренних заблуждений, может носить условный характер, но научные методы, применяемые в бухгалтерии, позволяют перейти от условных методов к безусловным, единственно

правильным, истинным (ниже увидим, что каждый из адептов новой бухгалтерии истинными и научными методами считал только собственные, а ложными — все, что применяли и пропагандировали коллеги).

2. Смежные расходы можно разделить путем применения совершенных математических методов.

3. Поскольку в оценке не должно быть условности, постольку бессмысленно даже само предположение о том, что бухгалтерские методы, а не хозяйственная деятельность могут влиять на величину себестоимости.

4. Пусть мы не можем отказаться от производства убыточной продукции, но отказаться от анализа ее себестоимости было бы преступно.

5. Только знание рентабельности различных культур позволит сделать правильные выводы о севооборотах.

6. Без правильной калькуляции невозможно «во всякое время видеть, какое имущество или производство дало пользу или понесло потерю».

7. Истощение почвы должно быть измерено количественно, в рублях. И если это не делается, то только потому, что еще не выработаны соответствующие научные методы.

8. В двойной бухгалтерии речь идет не о прогнозировании рентабельности, а об определении рентабельности реальной, т. е. об исчислении фактически понесенных хозяйственных затрат. И это она может сделать.

9. Экономия не знает границ, истина бесценна и ради нее не жалко никаких затрат.

Имущество, затраты, рабочая сила, тягловый скот, готовая продукция требовали оценки. От оценки прежде всего зависело определение хозяйственных результатов.

Основным видом имущества и богатства старых помещиков был лес, и на этом основании сразу возникали дискуссии. Само собой, что униграфисты отрицали возможность денежной оценки леса, но и диграфисты в этом вопросе не были едины. Так, СВ. Машковский считал, что оценка леса «не имеет никакого значения», А. И. Скворцов полагал, что если лес — дар природы, то и оценивать его не надо, но в отличие от СВ. Машковс-кого допускал возможность оценки в двух случаях: 1) когда он подлежит продаже и 2) когда он приносит систематический денежный доход, — автор трактовал его как земельную ренту. А. Рудский допускал денежную оценку леса путем инвентаризации, проводимой один раз в течение нескольких лет. К. Богомазов настаивал на ежегодной оценке леса по текущим рыночным ценам, отдельно он хотел учитывать прирост леса, кото-

рый считал целесообразным оценивать по стоимости общих расходов на содержание леса.

Возникли дискуссии и об оценке пастбищ; одни считали, что если пастбище сдать в аренду, то можно получить за него плату, следовательно, размер арендной платы надо включать в себестоимость животноводства, другие (И. Волкович) полагали, что этого делать не нужно.

Далее возникали споры о возможном учете арендной платы. Если арендатор включает в себестоимость производимых продуктов земельную ренту (аренду), то и крестьянин-единоличник, и помещик — собственник земли — должны в равной степени увеличивать себестоимость своих продуктов.

Особенно много вопросов возникало в связи с учетом основных средств и отражением их амортизации. Так» Б.И. Ясецекский для учета основных средств открывал два счета: Земли и Основного капитала с подразделением последнего на счета капитала в мелиорации, в мертвом и живом инвентаре. Обсуждался также вопрос об износе основных средств. Большинство авторов было против начисления амортизации, она слишком «отяжеляла себестоимость» и ухудшала финансовые показатели. Вместе с тем за ее последовательное проведение высказывались М. Иванов, Ф.И. Зотов, И. Волкович, а В. Ротмистров даже отстаивал переамортизацию, К.И. Видеман для учета износа основных средств открывал счет Погашения капитала (только в части зданий и сооружений), для остальных основных средств (по старой терминологии — движимого имущества) предусматривалось прямое погашение путем уменьшения балансовой стоимости основных средств. У А. Г. Шаллера нет счета Износа основных средств вовсе, поскольку все основные средства у него погашаются непосредственно со счетов, на которых они числятся.

Характерна позиция Скворцова. Вначале он был против амортизации, потом стал ее защищать и даже допускать начисление «доходов» с амортизационного фонда. Постепенно амортизация завоевывала признание, и в 1900 г. С. В. Машковский писал, что «погашение в имении вводится только за последние годы и то постепенно то в одной, то в другой отрасли хозяйства».

Осложнение возникло, когда диграфисты пытались учесть работу гужевого транспорта. Так, у А. Г. Шаллера счет рабочих лошадей велся как смешанный: помимо стоимости лошадей на этом счете по дебету учитывались также затраты на их содержание и эксплуатацию; кредитовался счет на стоимость оказанных гужевым транспортом услуг как внутри хозяйства, так и на сторону, а также на стоимость приплода. Но основные труд-

ности появлялись, когда надо было исчислить затраты «рабочих сил». Авторы того времени пытались определять величину трудовых затрат людей и, употребляя более современную терминологию, энергетических затрат лошадей и волов. Они составляли пять или три линейных уравнения, с помощью которых калькулировали 1 день работы на той или иной культуре рабочего, лошади, вола и т. п.

При учете расчетов по заработной плате конкурировало два способа: табель, сторонниками которого были А. Дикштейн, К. Белецкий, Д. Хон и другие, и ежедневный расчет чеками, который пропагандировал И. Федорченко.

Поскольку учет производства предполагал калькуляцию, то самым сложным моментом в расчете себестоимости был учет смежных и косвенных расходов¹. Большинство авторов полагали, что все косвенные расходы надо сразу относить на счет Убытков и прибылей — И. Волкович, СВ. Машковский, С. Хлебников. М. Иванов считал, что косвенные расходы надо распределять пропорционально отработанному рабочему времени, а А.И. Скворцов — пропорционально затратам оборотного капитала.

Что касается счета Скотоводства, то авторы дискутировали вопрос об отражении на нем стоимости скота и расходов на его эксплуатацию. И сейчас как курьез можно отметить мнение П.И. Рейнбота, А.И. Скворцова,*А.М. Вольфа, А.Г. Шаллера, К.И. Видемана о том, что один счет предпочтительнее.

Необходимость использования двух счетов показал А.А. Мошкин. Он предлагал на каждый вид животных открывать два счета: один — для учета животных, другой — для учета затрат на их содержание. Со счета затрат (содержания того или иного вида животных) списывался выход продукции, а образовавшееся сальдо переносилось на имущественный счет соответствующего вида животных в конце года. После этого имущественные счета закрывались. Суммы результатов отражались транзитом через имущественные счета и переносились с последних на счета результатов, которые открывались отдельно для учета результатов по сельскому хозяйству, коневодству, лесному хозяйству, торговле, промышленной деятельности (для каждого вида). Рабочий скот (лошади, волы) А.А. Мошкин предлагал оценивать по стоимости приобретения с ежемесячным начислением амортизации, скот молочного стада — по цене приобретения с на-

числением амортизации с той части стоимости, которая образуется в виде разницы между первоначальной стоимостью животного и стоимостью его при продаже на убой.

Об оценке готовой продукции диграфистам было договориться еще труднее. Теоретически они должны были бы высказываться за себестоимость, но в чистом виде такая оценка встречалась редко. Однако утверждение о том, что для потребляемых в хозяйстве продуктов своего производства следует применять себестоимость, было достаточно распространено. Продаваемые продукты предлагали оценивать по рыночным ценам. Этот взгляд отстаивали А.И. Скворцов, В. Смиреномудренский, И. Волкович со множеством оговорок и уточнений и даже униграфист С.Н. Четвериков. Напротив, А.Г. Шаллер считал, что продаваемые продукты должны оцениваться по себестоимости с тем, чтобы была ясна прибыль от их реализации, а потребляемые внутри имения продукты — по продажным ценам с тем, чтобы затраты получили стоимостную (рыночную) оценку. Ф.И. Зотов справедливо видел в обоих подходах непоследовательность (в одном и том же хозяйстве одни и те же предметы оценивались по-разному) и признавал единственно правильной оценкой — продажные цены. Однако и такой подход не мог удовлетворить многих. Поэтому на практике стали широко практиковать условные (учетные) цены. Они позволяли выводить ежемесячные результаты, обеспечивали сопоставимость и стабильность данных, облегчали технику учета. По истечении года разница между себестоимостью и учетными ценами списывалась или на счет Продажи, или прямо на счет Убытков и прибылей. Сторонником условных учетных цен был СВ. Машковский, а главным критиком — А.И. Скворцов.

Правильность оценки готовой продукции была связана с правильностью исчисления затрат, а оно зависело от наиболее точного разграничения затрат по отчетным периодам. Для этого, считали многие специалисты, надо вместо календарного года использовать год хозяйственный, predetermined сельскохоз-зяйственным циклом, ибо выбор границ хозяйственного года позволял в значительной степени определить финансовые результаты. Хозяйственный год разные авторы предлагали начинать в разное время. Единого подхода не было, начало года считали с того момента, который признавали более удобным для себя.

И. Волкович считал не нужным аналитический учет по этому счету, напротив, Т. Медников писал об учете затрат по культурам, П.В. Ростовцев, придерживаясь последнего взгляда, рекомендовал относить расходы по содержанию рабочей силы на

¹ В целом, как правило, почти у всех авторов речь шла об учете затрат, а не о калькуляции. О последней речь пойдет значительно позже.

те отрасли, для которых она привлекалась, А.З. Попов настаивал на организации аналитического учета не только по культурам, но и в разрезе полей, мечтая о чем-то подобном попере-дельной калькуляции. С точки зрения организации учета можно отметить, что разные авторы предлагали различные формы счетоводства: американскую (Рейнбот, Пацошинский), немецкую (Мошкин), итальянскую (Салмин).

Все эти работы были ориентированы на крупное помещичье хозяйство. Однако развитие фермерского хозяйства позволило распространить двойную бухгалтерию и на него. Больше всего в этом направлении сделал швейцарский автор, профессор университета в Цюрихе, Эрнст Лаур (1901). Он предлагал пять книг: дневник, инвентарь, кассовую, натуральных продуктов, отчета. Центральная книга, которая должна была вестись по двойной системе, — кассовая, она предусматривала ведение четырех счетов:

- 1) хозяйства (покупка семян, удобрений, уплата процентов по ипотеке; доходы от продажи сельскохозяйственной продукции);
- 2) домоводства (покупки и приобретения для личного, домашнего потребления семьи);
- 3) побочные занятия (доходы и расходы);
- 4) владельца (личные «карманные» расходы главы семьи).

Таким образом, двойная запись связывалась только с различными «центрами» и деньгами, их поступлением и тратами, из которых выделяли четыре: производство основное, семья, производство вспомогательное и глава семьи (лично). Подобный подход был достаточным для ведения текущего учета, но Лаур усугублял различие, вводя по каждому счету (центру) расходы на заработную плату по действующим на рынке труда ставкам, а также расходы на другие виды работ, оценивая все это в условных деньгах. В учете условные деньги складывались с безусловными (наличными). Это делалось ради иллюзии расчета выгоды хозяйства и исчисления, в случае необходимости, себестоимости.

Идея применения двойного счетоводства в сельском хозяйстве и труды Лаура встретили серьезные возражения. Лидером оппозиции был Фридрих Эребо, который доказывал взаимодополняемость различных отраслей хозяйства, принципиальную комплексность их затрат, а следовательно, условность и ненужность результатов, получаемых с помощью двойной бухгалтерии. Лаур признавал в целом критику Эребо, но полагал, что двойная бухгалтерия «облегчает задачу» управления хозяйством. Как бы ни оценивать позицию Эребо относительно двойной бухгал-

терии, его подход к определению финансового результата в учете имеет огромное значение, он относится ко всем хозрасчетным предприятиям и, конечно, значительно выходит за границы сельского хозяйства. Этот подход известен, как правило Эребо (приводится в формулировке А.В. Чайнова): «Единственной реальной величиной дохода и доходности являются только результаты хозяйственной деятельности по всему хозяйству в целом». Суть правила сводится к тому, что бухгалтерия не должна исчислять доходность структурных подразделений предприятия, а только доходность предприятия в целом.

Главный вывод при рассмотрении вопроса использования двойной бухгалтерии для сельского хозяйства состоит в следующем: «Никакая система счетоводства сама по себе не гарантирует успеха в хозяйственной практике. Для последнего решающим является точное знание всех самых конкретных условий хозяйства и искусства его организации». А. В. Чайнов, продолжая идеи Колумеллы, не устал указывать: результат хозяйства создается в поле, на скотном дворе и на рынке, но не в бухгалтерии.

Тем не менее двойная запись в учете сельского хозяйства России с начала XX в. начинает получать распространение. Этому в значительной степени способствуют бюджетные обследования земских статистиков (Н.И. Костров, А.Н. Челинцев, А.В. Чайнов, Г.А. Студенский, А.В. Пешехонов и др.). Они использовали методологию двойной бухгалтерии для текущего наблюдения хозяйственной деятельности крестьянской семьи, и тем самым принципы учета стали позволять оценивать эффективность хозяйственной деятельности этих семей, причем статистики часто пытались искусственно разделить доход семьи на необходимый и прибавочный продукт.

Таким образом, в сельском хозяйстве, как нигде, видны условности и недостатки двойной бухгалтерии. Она, в сущности, была навязана сельскохозяйственному учету и именно на этом участке выявлялись ее недостатки. Бухгалтерия могла развиваться различными путями, и двойная запись совсем не обязательна для нее.

Бухгалтерское дело в СССР. История бухгалтерского дела в СССР органически продолжила традиции старой дореволюционной России, а зачатки нового учета можно проследить с первых недель февральской революции. Уже в марте 1917 г. возникает и проводится в жизнь Рабочий контроль. Великая Октябрьская социалистическая революция привела к огромным социально-экономическим изменениям, которые не могли не

отразиться на ведении учета. Эта эволюция прошла несколько этапов:

- 1917—1918 — попытки стабилизации хозяйства, пути адаптации традиционных методов учета в новой системе хозяйствования;
- 1918—1921 — подходы к формированию коммунистического, развал старых систем и форм бухгалтерского учета, создание принципиально новых учетных измерителей;
- 1921—1929 — нэп, реставрация традиционной системы бухгалтерского учета;
- 1929 — 1953 — построение социализма, деформация принципов бухгалтерского учета;
- 1953—1984 — совершенствование производственного учета, анализ его организационных структур и распространение механизированной обработки экономической информации;
- с 1984 — перестройка всех социально-экономических отношений в стране, попытка возрождения классических принципов бухгалтерского учета.

Первые два этапа: попытка стабилизации хозяйства и эпоха военного коммунизма (1917 — 1921). Октябрьская революция на первом этапе была демократической и как бы «заморозила» разрушавшиеся из-за нестабильности социально-экономической жизни производственные отношения. Начиная с октября 1917 до лета 1918 г. в стране продолжало существовать частное предпринимательство, наблюдались тенденции, получившие развитие в годы нэпа.

Крупнейшие ученые старой России — Е.Е. Сивере, А.П. Рудановский, А.М. Галаган, Н.А. Кипарисов, Р.Я. Вейцман — издавали новые и успешно переиздавали старые труды. В этот период бухгалтерский учет не обогатился новыми идеями, но и не растерял старых. Влиятельным человеком в среде бухгалтеров при Советской власти становится А.М. Галаган (1879 — 1938). Ученик — А.П. Рудановского и Ф. Весты — А.М. Галаган становится как бы идеологом учета в условиях победившей революции. Он подготовил первые важнейшие нормативные документы в области счетоводства и, не представляя себе учет вне двойной бухгалтерии, принялся внедрять ее в национализируемое народное хозяйство.

Уже 5 декабря 1917 г. было издано постановление «Об образовании и составе коллегии комиссариата государственного контроля». В составе комиссариата была создана Центральная государственная бухгалтерия, которая должна была составлять к

концу отчетного периода генеральный баланс и отчет для представления и утверждения Всероссийского съезда Советов рабочих, крестьянских и солдатских депутатов.

ЦИК РСФСР 13 июля 1918 г. издал Основные положения учета имущества. Этим Положением была сделана попытка перейти в государственном хозяйстве от сметного учета к двойному. Учет должен был вестись отчетным отделом Государственного контроля, где предусматривалось ведение Главной книги, содержащей всего три активных счета: Недвижимого имущества, Материалов и Инвентаря.

СНК РСФСР 27 июля 1918 г. было принято постановление о торговых книгах, ведение которых вменялось частным торговым и торгово-промышленным предприятиям. Таким образом, первые шаги в области бухгалтерского учета были направлены на самое широкое распространение классического учета, используя опыт европейских стран.

Положение в стране резко изменилось с середины 1918 г., когда правительство решило перейти к коммунистическому обществу. Казалось, что эти идеалы легко достижимы, достаточно отобрать хлеб у крестьян, и он будет у каждого, уплотнить буржуазию, и коммунизм станет явью. Претворение в жизнь этой программы привело к развалу хозяйственной жизни и укреплению социальной базы контрреволюции. Вместе с тем резко ухудшились и условия труда счетных работников.

Наметившаяся с осени 1918 г. ликвидация товарного хозяйства привела к идее введения безденежного учета. В теории учета появились новые проблемы, разделившие специалистов на три группы, которые можно условно назвать: романтики, натуралисты, реалисты.

Многие видные экономисты доказывали, что при коммунизме денежный измеритель потерял всякий смысл, и предлагали новые, по их мнению, более совершенные. Эту группу назвали романтиками. Ее объединяло стремление установить новый измеритель, что делило их на три направления: трудовое, энергетическое и предметное.

Самым влиятельным было *трудовое* направление, представители которого считали целесообразным установить измерение материальных ценностей в трудочасах.

Энергетическое и предметное направления не получили распространения. Среди его представителей отметим М.Н. Смита и С.А. Клепикова, которые полагали, что в основу единого измерителя должна быть положена затрата условной, приведенной единицы энергии («эрг»), и А.В. Чаянова, считавшего, что должна быть применена условная единица, отражающая величину

воплощенного в предмете количества сырья и орудий производства. Бухгалтерский учет должен был, по мысли Чайнова, быть заменен экономическим учетом, суть которого в том, что «экономический учет результатов производства переносится в главок, который оценивает работу каждого предприятия с точки зрения нового понятия выгодности. В рамках же эксплуатационной единицы может вестись только технический учет». Самым важным здесь было выдвижение ими новой задачи учета — выявление народнохозяйственной эффективности взамен определения прибыли отдельных предприятий.

Другую группу составляли **натуралисты** (П. Амосов, А. Савич, А. Измайлов). Признавая денежный измеритель негодным, они не обольщались надеждами найти замену, а поэтому рассматривали бухгалтерию только как материальный натуральный учет. Самым интересным детищем Амосова и Савича было создание, как сказали бы теперь, централизованной бухгалтерии, учитывающей все движение материалов в пределах Петрограда — чрезучет (чрезвычайный учет). Все, что могли предложить романтики и натуралисты, это или использование надуманных условных до абсурда величин (трэды, эрги), или возвращение к самым первым временам истории счетоводства — к инвентарному натуральному учету, лишенному возможности дать хоть сколько-нибудь обобщающее измерение учитываемым ценностям.

Бухгалтеры-реалисты, часто с весьма ограниченным кругозором, продолжали вести учет так, как умели. Они получали новые инструкции и добросовестно применяли их, как могли. Но стремительный рост цен, падение покупательной силы рубля заставили их думать. Большинство думающих стало склоняться к идее переоценки статей баланса на основании индексов цен. Ведущую роль в группе этих бухгалтеров играл С. Ф. Глебов. Основным оппонентом выступил А. П. Рудановский, возглавлявший твердых реалистов, который зарекомендовал себя противником всяких переоценок балансовых статей. Он считал, что все ценности должны получать отражение в учете по тем оценкам (ценам), по которым совершались факты хозяйственной жизни. Сущность разногласий между реалистами и твердыми реалистами коренилась в понимании роли баланса. Первые видели в балансе способ изображения хозяйственных средств И их источников и требовали перманентной *переоценки*, вторые понимали под балансом способ сопоставления расходов (актив) и доходов (пассив) и поэтому настаивали на перманентной *оценке*.

Выпуск с конца 1922 г. банковских билетов позволил впоследствии вернуться к твердому денежному измерителю. Это привело к прекращению споров и дало возможность бухгалтерам сосредоточиться на решении общих вопросов теории бухгалтерского учета.

Нэн и реставрация традиционной системы бухгалтерского учета (1921 — 1929). Новая экономическая политика возродила хозяйство в его наиболее эффективных формах. Твердые деньги обеспечивали эту эффективность и действенность классических традиционных учетных принципов. Выдающиеся ученые, сложившиеся еще до революции, наконец, смогли проявить себя с полной силой. Это Е.Е. Сивере, Р.Я. Вейцман, Н.А. Кипарисов, Н.А. Блатов, И.Р. Николаев и особенно А.П. Рудановский и А.М. Галаган.

Николай Александрович Блатов (1875—1942), ученик Сиверса, продолжатель его дела, сторонник обучения от счета к балансу. Из наследия Блатова следует выделить данную им по шести основаниям классификацию балансов.

- А. *По источникам составления* — 1) инвентарный; 2) книжный; 3) генеральный.
- Б. *По сроку составления* — 1) вступительный; 2) операционный; 3) ликвидационный.
- В. *По объему* — 1) простой; 2) сводный; 3) сложный, или сложенный.
- Г. *По полноте оценки* — 1) брутто; 2) нетто.
- Д. *По содержанию* — 1) оборотный; 2) сальдовый.
- Е. *По форме* — 1) двусторонний; 2) односторонний; 3) шахматный.

В дальнейшем А. Я. Локшин ввел еще одну классификацию:

- Ж. *По временной ориентации* — 1) провизорный; 2) перспективный; 3) директивный.

Первоклассным ученым был И.Р. Николаев, ученик П.Б. Струве, помогавший учителю при написании раздела о бухгалтерском учете в книге «Хозяйство и цена». И.Р. Николаев (1877—1942) развивал взгляд, согласно которому бухгалтерский учет, организуемый через баланс, не может быть зеркальным отражением тех реальных процессов, которые с его помощью изучаются. Учет должен представлять только ту информацию, которая может быть использована в управлении и получение которой может повлиять на процесс принятия управленческих решений. Развивая реалистическое начало бухгалтерского учета, Николаев приходил к мысли о том, что весь актив и все сальдо счетов, показываемые в нем, есть не что иное, как ранее совершенные расходы, которые для предприя-

тия должны выступать (и в реальной жизни выступают) как расходы будущих периодов.

Исходя из финансовой трактовки учетных показателей, Николаев и оценку статей сводит, естественно, к себестоимости, т. е. в старом споре между Лукой Пачоли (1494) и Анжело ди Пиетро (1585) он выбрал сторону автора «Трактата о счетах и записях».

Николаев дал глубокое обоснование хозяйственного расчета, развивая его финансовые аспекты. Он придерживался правила, что только превратившись в деньги материальные ценности могут оказывать влияние на величину убытков или прибылей. Таким образом, он, возможно первый в отечественной литературе, считал, что моментом реализации может быть только момент поступления денег. Теперь это одно из непреложных правил.

Имея опыт жизни, Николаев сформулировал три требования, которым должен отвечать настоящий бухгалтер: хорошо знать особенности предприятия, в котором работает; быть достаточно жестким, чтобы с успехом противостоять тому давлению, какое он постоянно испытывает со стороны «своего природного антагониста — оперативника-хозяйственника»; обладать способностью быстро ориентироваться в особенностях каждой отдельной сделки, чтобы знать, что от кого потребовать, и не опасаться за какие-либо осложнения в будущем, приступая к исполнению сделки.

Вершин учетной мысли достигли Рудановский и Галаган. Александр Павлович Рудановский (1863—1934) — был большим ученым-бухгалтером. Революцию и социалистические преобразования Рудановский приветствовал, но методы хозяйственного руководства, сложившиеся в эпоху военного коммунизма, осуждал. Нэп, с его точки зрения, возродил подлинный учет, который должен быть свободен от старой вульгаризации. Забота о продуктивном учете привела Рудановского к созданию совершенно нового учения о предмете и методе счетоведения. Под предметом он понимал баланс, который существует объективно в самом хозяйстве. Метод А. П. Рудановский определял по-разному. В более ранней работе выделяются: регистрация; систематизация; координация. Оценка здесь рассматривалась не как метод, а как цель учета; в дальнейшем — систематизация; координация; оценка. При этом метод он трактовал как средство познания предмета.

А. *Регистрация* — наиболее традиционный и самый распространенный метод учета, соответствует наблюдению в статистике.

Б. *Систематизация* — правила построения счетов бухгалтерского учета, рассматриваемые им только как балансовые счета. В этой модели бухгалтерского баланса выделяются две аксиомы¹: Пачоли — о равновеликости дебета и кредита и Пизани — о равновеликости сальдо *динамических* и *статических* счетов. Учение Рудановского о систематизации и балансе включает ряд неудачных положений, но, несмотря на это, в целом его теория является большим достижением учетной мысли. В. *Координация* — размещение хозяйственных операций по счетам баланса — осуществляется специальным координирующим приемом — двойной записью. Г. *Оценка* — выявление финансового результата, который может возникнуть только в процессе реализации, поскольку все ценности показываются по себестоимости. Существенным моментом теории Рудановского было введенное им понятие *нормирования баланса*. Сейчас целый ряд идей Рудановского стал достоянием всех наших бухгалтеров: 1) предложил новое понятие — фонд вместо старого — капитал; 2) дал обоснование счету Реализации; 3) указал на необходимость подчинять бухгалтера в методологических вопросах только вышестоящему главному бухгалтеру; 4) настаивал на своде балансов только прямым путем; 5) ввел принцип накопительных ведомостей

Однако более влиятельным человеком оказался не Рудановский, а его ученик А. М. Галаган. В концептуальном отношении Александр Михайлович Галаган (1879—1938) не был человеком последовательным, и в его эволюции можно выделить несколько этапов. В большую науку он вошел четырьмя курсами: 1916 г. — описание европейского, преимущественно итальянского, опыта, 1928 г. — осмысление этого опыта, наиболее оригинальная и целостная концепция, 1930 г. — попытка создания диалектико-материалистической теории бухгалтерского Учета, желание осмыслить двойную запись в терминах гегелевской диалектики и, наконец, 1939 г. — посмертное издание, переполненное сносками и пояснениями С.К. Татура и А.Ш. Маргулиса, «выпрямлявшими линию».

Галаган будет четко развивать идеи, связанные с трактовкой единичного хозяйства (предприятия) как предмета (объекта) счетоводства. Хозяйственная деятельность каждого предприя-

Правильнее было бы назвать постулатами; признавая объективный характер баланса, Рудановский употребляет термин «аксиома».

тия, указывал он, предполагает три важнейших элемента: субъекты, объекты и операции.

Субъекты — это участники хозяйственного процесса.

Объекты — различные виды основных и оборотных средств предприятия. *Операции* — действия человека на ценности, с которыми он работает.

Трактуя метод, Галаган пытался подвести все традиционные учетные приемы под четыре группы методов: а) наблюдение, б) классификация, в) индукция и дедукция, г) синтез и анализ.

Такова общая схема теоретических взглядов Галагана. Потом возникнет «галагановщина» — это обвинение каждого бухгалтера, который разделяет полностью или частично изложенные выше взгляды. Сам Галаган, попытался трансформировать свое учение, перейти как бы от логики формальной к логике диалектической. В основу был положен принцип двойственности, который рассматривался в виде определенного ядра. Предполагалось, что каждая хозяйственная операция непременно и объективно несет в себе два равновеликих заряда — положительный и отрицательный, что предопределяет действие закона единства и борьбы противоположностей. Вывод сальдо объяснялся как переход от количественных изменений к качественным, а последовательная смена сальдо начального оборотом и оборота сальдо конечным трактовалась как проявление закона отрицание отрицания. Галаган думал, что теперь горькая чаша «разоблачений» минует его. Но он ошибался. Через несколько месяцев Галагана заставят каяться за все — и за формальную, и за диалектическую логику. Но в то время, когда Галаган страдал и каялся, Н.И. Подвойский в своих лекциях о диалектическом материализме излагал то же самое о двойной бухгалтерии, и его за это не преследовали.

Одной из причин неприязни к Галагану со стороны его коллег, возможно, послужило его выдвижение на роль ведущего ученого в первые годы Советской власти и оттеснение тем самым остальных на второй план. А.П. Рудановский критиковал везде и по любому поводу, Р.Я. Вейцман отказывался работать с ним в комиссиях и т. п.

Как бы там ни было, Рудановский и Галаган — выдающиеся бухгалтеры советской школы, ее создатели, и, несмотря на то, что их имена сначала были преданы травле, а потом забвению, оставленные ими идеи прочно остались в практике и теории того, что получило название социалистического учета.

Деформация принципов бухгалтерского учета (1929 — 1953). Уже в начале 1929 г. стали появляться зловещие намеки на то, что люди, возглавлявшие учет, проповедуют что-то не то.

Существующие счетные теории а) служат интересам апологетики капиталистического хозяйства; б) под прикрытием марксистско-ленинской терминологии искажают природу нашей социалистической экономики; в) будучи насковозь схоластичными, препятствуют разрешению конкретных задач, стоящих перед учетом; г) дезориентируют учащихся в основных вопросах социалистической экономики и политики Советской власти; д) служат благодатной почвой для правооппортунистических установок в практике учета и хозяйствования; е) делают учет недоступным широким массам трудящихся, колхозников и рабочих; ж) проводят идеи надклассовоеTM и аполитичности в счетных науках. В этом обвинении были перечислены и «вредители», ими оказались все классики социалистического учета, но больше всех досталось Рудановскому и Галагану.

Но основным вредителем признавали А.М. Галагана. Над ним был организован специальный показательный общественный суд. Это шельмование подытоживалось торжествующей записью: «Проф. Галаган ... под давлением общественности признал не только отдельные свои ошибки, но и то, что в основе этих ошибок лежит законченная буржуазная идеология». В результате Галагану была запрещена педагогическая работа, и в, 1938 г., не дожив до шестидесяти лет, он умер; Рудановский умер внезапно в 1934 г.

В 1930 г. в Ленинграде вышла книга под редакцией трех авторов: Н.А. Блатова, И.Н. Богословского и Н.С. Помазкова «Счетно-бухгалтерские курсы на дому». Вскоре появилась рецензия, разоблачающая буржуазную идеологию авторов. В том же номере журнала «Спутник счетовода» Помазкова обвиняют в том, что он «написал одну, пожалуй, вредную в счетной литературе книгу «Счетные теории» ... стремился поставить счетную мысль на ложный путь».

Это не могло отразиться на теории и практике учета. Они начинают стремительно деградировать. Все лучшее, что веками накапливала человеческая мысль, уничтожалось. Взрывали храмы, жгли книги, травили ученых. К 30-м годам в учет вошло утверждение о принципиальных различиях между социалистическим и капиталистическим учетом. Важнейшим различием было то, что при капитализме бухгалтерский учет отражает процесс воспроизводства, основанный на частной собственности, при социализме этот процесс изучается в условиях общественной социалистической собственности. Теперь, когда мы проводим различия между учетом в административно-командной системе и в условиях рыночной экономики, то надо отметить,

что эти различия, вытекающие из разнообразия форм собственности, огромны.

Можно отметить три основных следствия этой большой дискуссии: 1) сферой применения бухгалтерского учета было признано все народное хозяйство¹; 2) параллельное существование двух дисциплин *счетоведения* признано нецелесообразным. Было решено создать единую научно-практическую дисциплину — бухгалтерский учет; 3) двойная запись стала рассматриваться как метод, как прием учета, а не как объективно действующий закон.

Единый социалистический учет. Построение единого учета и возможность использования бухгалтерского баланса для отражения структуры всего народного хозяйства выдвинули проблему о соотношении различных видов учета. Эта проблема усугублялась тем, что, помимо бухгалтерского и статистического, в 30-е годы получил самое широкое распространение новый вид учета — *оперативный*. Его зарождение связано с работами М.П. Рудакова, Р.С. Майзельса, Д.И. Савошинского, А.В. Вейсброта В.В. Цубербиллера.

Все это получило очень широкое распространение. Интеграция трех видов учета стала очередным мифом экономической идеологии.

Организация бухгалтерского дела. С начала 30-х годов в стране был начисто уничтожен хозяйственный расчет, ввели хозрасчет мнимый, никто не нес никакой ответственности и ничего не закрывал, можно было иметь убытки и получать премии и пр.

Оригинальным способом был переход к ежедневному балансу². Такое решение открывало возможность получать ежедневную информацию о состоянии предприятия.

Большое значение имели графические методы учета, получившие распространение и как средство отчетной информации (графики Ганта), и как средство организации документооборота внутри предприятия (оперограммы).

¹ «Объектом социалистического учета, — писал А.С. Мендельсон, — является социалистическое строительство в широком смысле этого слова со включением в него как народного хозяйства, так и социально-культурного строительства». О трех видах учета впервые у нас писал С.В. Воронин (оперативный учет он вслед за А. В. Чайновым называл техническим).

² Условия получения ежедневного баланса были четко изложены Н. Р. Вейцманом.

Забвение принципов классической бухгалтерии сопровождалось ростом внимания к технике регистрации фактов хозяйственной жизни.

Механизация учета и распространение счетоводства на свободных листах несколько уменьшили роль карточки, но не упразднили ее полностью. С начала 30-х годов в стране создается счетное машиностроение, что позволило начать в достаточно широких масштабах применение счетно-вычислительной техники в учете.

Учет затрат и калькуляция себестоимости. Надо отметить четыре подхода к учету затрат, разработанные бухгалтерами в 20—30-е годы: Н.А. Благова, Р.Я. Вейцмана, А.П. Рудановского, А.М. Галагана.

Благову принадлежит заслуга наиболее подробного обоснования необходимости исчисления себестоимости.

Вейцман настаивал на том, что как бухгалтерская категория *калькуляция* имеет два смысла: 1) исчисление в едином денежном измерителе результатов какого-нибудь определенного хозяйственного процесса (широкое понимание) и 2) исчисление себестоимости единицы готовой продукции или единичной оказанной услуги (узкое понимание).

Основная идея Рудановского состояла в том, что себестоимость, исчисляемая по фактическим затратам, носит односторонний характер ввиду весьма возможного различного уровня цен на одинаковые материалы. В связи с этим, считал он, необходимо определять две себестоимости: одну — по фактическим затратам, другую — нормированную. Эта идея стала одним из источников формирования советского нормативного учета.

Галаган стремился к ликвидации косвенных расходов, к трансформации их в прямые.

В учете 30-х годов можно выделить три последовательно сменявших друг друга подхода. Вначале калькуляция выполнялась статистически вне непосредственной связи с данными бухгалтерского учета, затем, с 1934 г., ее стали проводить по данным бухгалтерских регистров, при этом статистические представления разрешали списывать готовую продукцию по себестоимости прошлого отчетного периода и, наконец, с 1938—1940 гг. вводится жесткая бухгалтерская калькуляция.

Появление в практике терминов «нормативный учет» и производного от него «нормативная себестоимость»¹ потребовало

¹ Термин «нормативный учет», характеризующий отличия от системы стандарт-костс, был введен, по-видимому, Т. Белькиндом в начале 1931 г.

выяснения соотношений между плановой и фактической себестоимостью. Р. Я. Вейцман оказал влияние на последующие представления бухгалтеров, отождествив понятия плановой и нормативной себестоимости.

Определенный интерес представлял вопрос о том, кто и как должен устанавливать нормативы. Уже в 60-е годы Н.Н. Иванов исходил из необходимости разработки нормативного учета в зависимости от отраслей народного хозяйства.

Несмотря на широкую пропаганду «чистого» варианта нормативного учета, отмеченные обстоятельства тормозили его распространение. Серьезным фактором, тормозящим распространение «чистого» нормативного учета затрат на производство, следует признать отсутствие научно обоснованных нормативов. Одновременно с нормативным учетом развивались реальный учет затрат и калькуляция себестоимости готовой продукции. В 1948 г. А.А. Афанасьев ввел калькуляцию в число элементов метода бухгалтерского учета.

Совершенствование производственного учета, анализ его организационных структур и распространение механизированной обработки экономической информации (1953 — 1984). К 1953 г. теория бухгалтерского учета перестала существовать. То, что выдавалось за таковую, было набором или тривиальных, или бессмысленных фраз. Уровень профессиональной подготовки падал. Однако наблюдался устойчивый рост знаний, четко прослеживалась преемственность с предыдущим периодом. Это особенно заметно в том, что следует понимать под объектом калькулирования. Интересно сопоставить взгляды ведущих ученых: М.С. Рубинов и А.С. Наринский под объектом калькулирования понимают продукт определенной потребительной стоимости; А.Ш. Маргулис — вид продукции; П.С. Безруких — отдельное изделие, работу, услуги, группу однородных изделий; И.А. Ламыкин — виды; Н.Г. Чумаченко — единицу вырабатываемой продукции; В.Б. Ивашкевич и Б.И. Валуев — продукцию в разрезе преysкурантных номеров. Траговка объекта калькулирования привела к дискуссии конца 50-х годов о *полуфабрикатном* и *бесполуфабрикатном* вариантах организации сводного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости.

Конкуренция делает калькуляцию почти бессмысленной, так как цена в этом случае складывается под влиянием спроса и предложения, а сама по себе фактическая себестоимость на продажную цену не влияет (влияет плановая или нормативная себестоимость). Со своей стороны постараемся показать невозможность и ненужность калькуляции в ее современном состоянии.

Возможна ли калькуляция? Возможна ли калькуляция вообще или же возможна ли бухгалтерская точная калькуляция. В первом случае следует дать положительный, а во втором — отрицательный ответ, продиктованный следующими соображениями.

1. Состав затрат, а следовательно, и величина себестоимости обусловлены нормативными актами: что по инструкции включается в состав затрат, то и получается в частном.
2. Величина затрат, т. е. числителя, зависит от колебаний цен, тарифов, ставок налога с оборота, процентных отчислений.
3. Нельзя затраты строго разграничить между отчетными периодами, всегда возможно смещение по времени тех или иных величин.
4. Знаменатель, т. е. объем готовой продукции, зависит и от инструкции, и от определения объема незавершенного производства.
5. Существенным обстоятельством надо считать и то, что объект калькуляции, как правило, крайне сложно определить.
6. Наличие так называемых сопряженных расходов практически перечеркивает возможность калькуляции.
7. Существенным аргументом против бухгалтерской калькуляции надо считать и то обстоятельство, что практически на любом предприятии выделяются прямые и косвенные затраты. Предполагается, что прямые затраты легко включить в объекты калькуляции, косвенные затраты распределяются пропорционально какой-то определенной базе.
8. Необходимо также отметить, что себестоимость получается только как средняя арифметическая величина.
9. И, наконец, последнее предположение: допустим, что себестоимость рассчитана и измерена совершенно точно. Тогда все равно возникают минимум два вопроса: а) что с этой себестоимостью делать? и б) во что она обойдется, какова себестоимость себестоимости. Расчет себестоимости, конечно, и трудоемок, и дорог, а решать с ее помощью конкретные производственные задачи не приходится, так как она не верна по существу.

Итак, бухгалтерская калькуляция невозможна и не нужна. Эта истина была известна давно. Бухгалтерская калькуляция фактической себестоимости не нужна, но это, конечно, не означает, что калькуляция себестоимости вообще не нужна. Она необходима в двух качествах: как плановая (перспективная) и ретроспективная.

Как видно, правильные взгляды, высказанные бухгалтерами в XVIII, XIX и XX вв., оставались неизвестными подавляющему большинству бухгалтеров. И здесь преследовалась цель не столько предложить нечто новое, сколько возродить то верное, что завещали нам наши предшественники.

Совершенствование организационных структур бухгалтерского учета. Этот вопрос приобрел в эпоху застоя огромное значение. До 1964 г. была принята установка на децентрализованный учет, затем — на централизованный, с начала перестройки все вновь заговорили о пользе децентрализации.

Централизация есть система, при которой учет организуется от имени собственника (оперативно управляющего лица) и каждый участник хозяйственного процесса подотчетен ему — собственнику.

Децентрализация — это система, при которой учет организуется по каждому объекту, входящему в предприятие, а степень подотчетности складывается по указанию вышестоящих инстанций.

Механизация обработки экономической информации. С середины 50-х годов механизация учета получает мощный толчок. Главным идеологом машинной бухгалтерии стал Василий Иванович Исаков. Он формирует таблично-перфокарточную форму счетоводства, создает учение о комплексной механизации и автоматизации учета. Со временем положения таблично-перфорационной формы трансформировались и породили целую серию разнообразных машинно-ориентированных форм счетоводства.

Благодаря Исакову и его последователям в будни почти каждого бухгалтера вошли такие проблемы, как унификация и стандартизация первичных документов, проектирование машинных сводок — учетных регистров.

Перестройка социально-экономических отношений в стране, попытка возрождения классических принципов бухгалтерского учета.

Необходимы и акционерные независимые аудиторские фирмы, которые бы концентрировали самых квалифицированных бухгалтеров. К созданию таких фирм следует привлечь иностранных специалистов. За все ошибки в заверенных отчетах аудиторская фирма несет материальную ответственность. Совершенно очевидно, что аудитором может стать только высококвалифицированный бухгалтер.

Бухгалтерский учет в современной России. С распадом СССР и выделением России как нового государства в ее экономической политике произошли значительные изменения. Переход от

командно-административной системы управления к рыночным отношениям не мог не сказаться и на системе бухгалтерского учета. Произошел переход к принятой во всем мире системе Международных стандартов.

Становление и развитие новых рыночных отношений, управление экономикой, использование международных стандартов бухгалтерского учета предопределяют усиление роли и значения бухгалтерского учета.

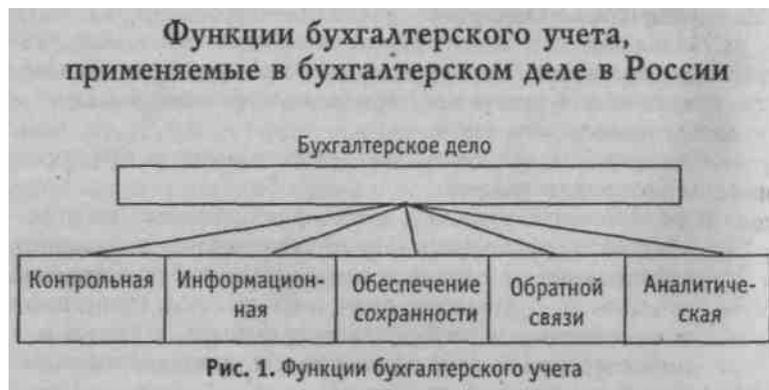
В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» сформулированы следующие задачи:

В формировании полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности; обеспечении информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами; В предотвращении отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечение ее финансовой устойчивости. Для выполнения задач, поставленных перед бухгалтерским учетом, в законе сформулированы и основные требования к его ведению:

В оценке имущества в рублях;

В раздельный учет собственного имущества и имущества других организаций; непрерывность учета во времени; В ведение учета двойной записью в системе счетов; соблюдение тождества данных синтетического и аналитического учета; В отражение хозяйственных операций на счетах без всякого изъятия; В раздельное отражение затрат на производство и капитальные вложения. На основе данных бухгалтерского учета осуществляется анализ хозяйственной деятельности, принимаются различные управленческие решения.

В системе управления хозяйственной деятельностью предприятия бухгалтерский учет выполняет ряд функций.



■ Контрольная функция имеет большое значение в условиях развития рыночных отношений и наличия различных форм собственности. Работники бухгалтерии, аудиторских фирм, налоговых служб осуществляют контроль за сохранностью, наличием и движением имущества предприятий и организаций, правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений. С помощью бухгалтерского учета осуществляются три вида контроля — предварительный, текущий и последующий.

■ Информационная функция — одна из главных функций бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет является основным источником информации, поставляемой разным уровням управления. На ее основе принимаются соответствующие решения. Информация, получаемая в системе бухгалтерского учета, широко используется всеми видами хозяйственного учета. Для того чтобы получаемая информация удовлетворяла всех пользователей, она должна быть достоверной, объективной, своевременной и оперативной.

Информация должна содержать только необходимые данные, что позволяет быстрее изучать их, принимать оптимальные управленческие решения.

■ *Обеспечение сохранности имущества* — функция, имеющая большое значение в условиях рыночных отношений и наличия разных форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей у нас системы учета и определенных предпосылок:

- наличия специализированных складских помещений, оснащенных средствами оргтехники;
- совершенствования самой системы учета, применения научно обоснованных методов выявления недостатков, растрат, хищений;
- использования современных средств вычислительной техники для сбора, обработки и передачи информации.

■ *Функция обратной связи* означает, что бухгалтерский учет формирует и передает информацию обратной связи, т.е. информацию о фактических параметрах развития объекта управления.

Основными компонентами информационной системы обратной связи, применительно к бухгалтерскому учету, являются в качестве ввода — неупорядоченные данные, процесса — обработка данных, вывода — упорядоченная информация.

Бухгалтерский учет с точки зрения системы управления представляет собой часть информационной системы обратной связи, ее основу. Он призван обеспечивать все уровни управления предприятия информацией о фактическом состоянии управляемого объекта, а также обо всех существенных отклонениях от заданных параметров.

■ *Аналитическая функция* в условиях развития рыночных отношений позволяет изучить перспективы развития данного хозяйственного органа, вскрыть имеющиеся недостатки, наметить пути совершенствования всех направлений хозяйственной деятельности

В данной главе рассмотрены этапы формирования учета, начиная с древних времен, подробно освещено развитие учета в дореволюционной России и СССР, и заканчивая современным состоянием бухгалтерского учета в России.

Учет возникал постепенно, долго и неопределенно. Учет, его техника всегда зависели от вида учетных регистров. Регистры, предопределяя технику учета на многие века, оказывали влияние и на учетную мысль. Учет древнего мира — это учет фактов, и в целом он статичен. Инвентаризация и прямая регистрация имущества лежат в его основе.

В Средневековье формируются две основные парадигмы учета — *камеральная* и *простая* бухгалтерия, с XIII в. существуют уже три учетные парадигмы.

Двойная запись родилась стихийно. Идея двойной бухгалтерии — это средство познания, обладающее творческой силой, она создавала и продолжает создавать условия для управления хозяйственными процессами и одновременно для своего самосовершенствования.

В дореволюционной России двойная запись изначально развивала теорию учета в целом по канонам немецкой бухгалтерии.

История бухгалтерского учета в СССР органически продолжила традиции старой дореволюционной России, а зачатки нового учета можно проследить с первых недель февральской революции, которая привела к огромным социально-экономическим изменениям, которые не могли не отразиться на ведении учета.

С распадом СССР и выделением России как нового государства в ее экономической политике произошли значительные изменения. Переход от командно-административной системы управления к рыночным отношениям не мог не сказаться и на системе бухгалтерского учета. Произошел переход к принятой во всем мире системе Международных стандартов.

Список рекомендуемой литературы

- Аристотель. Соч.: В 4 т. — М.: Мысль, 1983.
- Бартошек М. Римское право. — М.: Юридическая литература, 1989.
- Бакаев А.С. Теория бухгалтерского учета. М., 2002.
- Безруких П.С. и др. Бухгалтерский учет: Учебник. — М.: Бухгалтерский учет, 2002.
- Воронина Л.И. Основы бухгалтерского учета и аудита. Часть I. — М.: ПРИОР, 1997
- Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2002.
- Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2002.
- Козлова Е.П., Парашутин Н.В. и др. Бухгалтерский учет. — М.: Финансы и статистика, 1994.
- Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 2002.
- Маренков Н.Л., Веселова Т.Н. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах. М.: УРСС, 2004. 5-е доп. издание.
- Маренков Н.Л., Веселова Т.Н. Теория бухгалтерского учета. — М.: УРСС, 2004.
- Нидлз Б., Адерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1994.
- Николаев И.Р. Проблема реальности баланса. — Л.: 1989.
- Палий В.Ф., Суйц В.П. Аудит: Учебное пособие. — М., ИНФРА-М, 1995.

Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1991.

Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: необходимость и особенность // Бухгалтерский учет. — 1996. — № 1.

Соколов Я.В. Принципы бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. - 1996. - № 2.

Соколов Я.В. Парадоксы и их значение для теории и практики бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. — 1996. — № 8.

Соколов Я.В. Закон «О бухгалтерском учете»: взгляд профессионала // Бухгалтерский учет. - 1999. - № 4.

Чаянов А.В. Бюджетные исследования. — М., 1979.

Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. — М.: Финансы, 1975.

Щенков С.А. Бухгалтерский учет в промышленности. — М.: Финансы, 1979.

Щенков С.А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. — М.: Финансы, 1983.

Глава 2

ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА

Основные права, обязанности и ответственность главного бухгалтера закреплены:

- в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ (с изменениями от 30.06.2003) (статьи 1, 7);
- в приказе Минфина России «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету Учетная политика организации» ПБУ 1/98 от 09.12.98 № 60н (в ред. приказа Минфина России от 30.12.99 № 107н) (раздел 2);
- в приказе Минфина России «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» от 29.07.98 № 34н (в ред. приказа Минфина России от 24.03.2000 № 31н) (пункты 12, 14, 38, 96, 100);
- в Положении о документах и. документообороте в бухгалтерском учете, утвержденном письмом Минфина СССР от 29.07.83 № 105 (пункты 2.11; 2.19; 5.2; 5.7; 6.2; 6.6).

Более конкретно права и обязанности главного бухгалтера обозначены в Положении о главных бухгалтерах.

В целях усиления налогового контроля за организациями-налогоплательщиками Министерство РФ по налогам и сборам (МНС РФ) рекомендует при подаче организацией в налоговый орган заявления о постановке на учет запрашивать копию распорядительного документа либо выписку из него о назначении руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации с указанием реквизитов документа, удостоверяющего личность, а также копию свидетельства (при его наличии) о постановке на учет руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации (см. письмо МНС РФ «О предоставлении сведений о руководителе и главном (старшем) бухгалтере организации» от 06.09.2000 № ВГ-6-12/717).

Сведения о главном бухгалтере запрашивают также:

- Государственный таможенный комитет РФ (приказ ГТК РФ «О порядке учета участников внешнеэкономической деятельности в таможенных органах Российской Федерации» от 31.08.2000 № 787, с измен. от 14.02.2003);

- Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг — для выдачи продления лицензии на осуществление профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг Российской Федерации (постановление ФКЦБ «Об утверждении Положения о лицензировании различных видов профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг Российской Федерации» от 23.11.98 № 50, с измен. от 13.11.2002 № 45/ПС) и др.

В постановлении Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг РФ «Об утверждении Положения о лицензировании деятельности по ведению реестра владельцев именных ценных бумаг» от 19.06.98 № 24 (с измен. от 13.11.2002) записано следующее:

«Установить, что руководителем исполнительного органа организации, главным бухгалтером и контролером не может быть лицо:

а) имеющее непогашенную или неснятую судимость за преступления в сфере экономики;

б) выполнявшее функции единоличного исполнительного органа организации (директора, генерального директора) или входившее в состав коллегиального исполнительного органа (дирекции, правления), являвшееся главным бухгалтером или контролером в организации — профессиональном участнике рынка ценных бумаг в период совершения нарушения, повлекшего аннулирование лицензии, в течение трех лет с даты аннулирования лицензии профессионального участника рынка ценных бумаг».

К уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ могут быть привлечены руководитель организации-налогоплательщика и главный (старший) бухгалтер; лица, фактически выполняющие обязанности руководителя и главного (старшего) бухгалтера; а также иные служащие организации-налогоплательщика, включившие в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах либо скрывшие другие объекты налогообложения.

Лица, организовавшие совершение преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, или руководившие этим преступлением либо склонившие к его совершению руководителя, главного (старшего) бухгалтера организации-налогоплательщика либо иных служащих этой организации или содействовавшие совершению преступления советами, указаниями и т. п., несут ответственность как организаторы, подстрекатели или пособники по ст. 33 УК РФ и соответствующей части ст. 199 УК РФ (постановление Пленума Верховного Суда РФ «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовно-

го законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» от 04.07.97 № 8. Такой же точки зрения придерживается Генеральная прокуратура РФ (Комментарий Генеральной прокуратуры РФ к Уголовному кодексу РФ).

«Причастность» главного бухгалтера к уголовно наказуемым деяниям во многом определяется его служебными полномочиями. Поэтому особое внимание следует обратить на текст договора (контракта), который главный бухгалтер подписывает, поступая на работу. По общему правилу к обязанностям главного бухгалтера могут быть отнесены только те функции, которые предусмотрены действующим законодательством РФ (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Порядок ведения кассовых операций, Положение о безналичных расчетах и др.). В интересах главного бухгалтера *не допускать появления в тексте контракта формулировок* типа «а также другие служебные полномочия, которыми главный бухгалтер наделяется по решению руководства». Подобного рода «общие» формулировки однажды могут наполниться конкретным содержанием и сделать главного бухгалтера соучастником различного рода махинаций.

В том случае, когда главный бухгалтер состоит на службе в государственных органах, служит в Вооруженных Силах, органах местного самоуправления, работает в государственных и муниципальных учреждениях, на него может быть распространено действие статей УК РФ, устанавливающих ответственность за злоупотребление должностными полномочиями, превышение должностных полномочий, незаконное участие в предпринимательской деятельности, получение взятки, служебный подлог, халатность.

Закон уточняет, что *выполняющим управленческие функции* признается лицо постоянно, временно либо по специальному полномочию выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные обязанности в коммерческой организации независимо от формы собственности, а также в некоммерческой организации, не являющейся государственным органом, органом местного самоуправления, государственным или муниципальным учреждением. Под такое определение подпадают главные бухгалтеры организаций, бухгалтеры на правах главных, а также бухгалтеры в случае отсутствия в штате должности главного бухгалтера.

Для того чтобы привлечь главного бухгалтера к уголовной ответственности, как правило, необходимо доказать, что он действовал с *прямым умыслом*, направленным на достижение преступного результата. В соответствии с ч. 2 ст. 25 УК РФ пре-

ступление признается совершенным с прямым умыслом, если лицо «осознавало общественную опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желало их наступления».

Доказать наличие прямого умысла в условиях действия презумпции невиновности для правоохранительных органов на практике оказывается совсем не просто. К тому же должностные лица, производящие предварительное расследование, обязаны разъяснять подозреваемым и обвиняемым положения ст. 51 Конституции РФ, в соответствии с которой никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников. Если же прямой умысел отсутствовал либо он не доказан правоохранительными органами, бухгалтер не может быть привлечен к уголовной ответственности.

Особое значение в связи с анализом случаев привлечения главного бухгалтера к уголовной ответственности приобретает специфика подчиненного положения главного бухгалтера. В соответствии со ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер обязан принимать к исполнению документы, даже если они, по его мнению, не соответствуют требованиям законодательства, но если на то имеется письменное указание руководителя предприятия, который в этом случае и несет всю ответственность. Главному бухгалтеру предписано поступать в соответствии с приказом руководителя организации, несмотря на свое внутреннее убеждение о его неправомерности. Это снимает с главного бухгалтера уголовную ответственность, что предусмотрено ч. 1 ст. 42 УК РФ: «Не является преступлением причинение вреда охраняемым уголовным законом интересам лицом, действующим во исполнение обязательных для него приказа или распоряжения». Уголовную ответственность за причинение такого вреда несет лицо, отдавшее незаконный приказ или распоряжение, то есть руководитель организации.

К случаям, когда поступки бухгалтера, формально подпадающие под признаки преступления, на самом деле *не являются уголовно наказуемыми*, относятся следующие:

- бухгалтер, давший взятку, освобождается от уголовной ответственности, если имело место вымогательство взятки со стороны должностного лица или если бухгалтер добровольно сообщил органу, имеющему право возбудить уголовное дело, о даче взятки (примечание к ст. 291 УК РФ);

- главный бухгалтер, совершивший коммерческий подкуп, освобождается от уголовной ответственности, если в отношении его имело место место вымогательства или если он добровольно сообщил о подкупе органу, имеющему право возбуждать уголовное дело (примечание к ст. 204 УК РФ);

В главный бухгалтер, злоупотребляющий своими полномочиями, не привлекается к уголовной ответственности, если вред от такого деяния был нанесен исключительно коммерческой организации, не являющейся государственным или муниципальным предприятием, и «пострадавшая» организация не дала согласия на привлечение главного бухгалтера к уголовной ответственности (примечание к ст. 201 УК РФ). В соответствии со ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер обеспечивает соответствие хозяйственных операций действующему законодательству, контролирует движение имущества и выполнение обязательств. Именно поэтому складывается такая ситуация, когда большинство запрещенных УК РФ деяний в финансово-экономической и хозяйственной сферах осуществляется при непосредственном участии бухгалтерских работников или с их ведома.

За совершенное правонарушение главный бухгалтер может быть привлечен к уголовно-правовой ответственности и на него могут налагаться санкции, предусмотренные УК РФ:

- штраф;
- лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью;
- обязательные работы, заключающиеся в выполнении осужденным в свободное от основной работы время неоплачиваемых общественно полезных работ, вид которых определяется органами местного самоуправления;
- исправительные работы, отбываемые по месту работы осужденного;
- конфискация имущества;
- ограничение свободы, заключающееся в содержании осужденного в специальном учреждении без изоляции от общества в условиях осуществления за ним надзора;
- арест, то есть содержание осужденного в условиях строгой изоляции от общества;
- лишение свободы на определенный срок и др.

Главный бухгалтер может быть осужден за ненадлежащее выполнение своих обязанностей.

На главного бухгалтера можно возложить и другие обязанности, наделить его иными правами, кроме прав и обязанностей, определенных законодательством, но только приказом по организации или иным распорядительным документом.

Руководителю при издании приказов, приводящих к расширению обязанностей и ответственности главного бухгалтера, необходимо строго руководствоваться действующим законодательством.

ГЛАВА 3

ФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ НА ОСНОВЕ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО И ПРЕДМЕТНОГО РАЗДЕЛЕНИЯ ТРУДА

3.1. Структура бухгалтерского аппарата

Исходя из формы организации учета определяется в основном и структура бухгалтерского аппарата. Под структурой бухгалтерского аппарата понимаются *состав и соподчиненность взаимосвязанных организационных единиц или звеньев бухгалтерии, выполняющих различные функции*. Иными словами, под структурой бухгалтерского аппарата принято понимать деление его на составные части на основе принципов разделения труда, то есть специализации функций отдельных частей или работников бухгалтерии и кооперации их совместных усилий. Различают два основных вида разделения труда — предметное и функциональное.

Предметное (иногда его называют *линейным*, или *оперативным*) *разделением труда* основывается на принципе обособленности выполняемых работ или операций, при котором весь определенный цикл совершает от начала до конца один работник или определенная часть аппарата бухгалтерии. Например, ~ учет производственных затрат основного производства выполняет одна часть бухгалтерии, вспомогательных производств — другая.

Достоинство предметного разделения труда заключается в приближении учетного аппарата к объектам учета, вследствие чего увеличиваются знание о характере закрепленного за работником (группой работников) участка работы, персональная ответственность за выполнение обязанности и т. д.

Функциональное разделение предполагает централизованное построение учетного аппарата и выполнение каждым работником или определенной частью аппарата однородных совокупностей функций либо операций. Например, учет заработной

платы в этом случае выполняется следующим образом: один работник (или группа работников) принимает и проверяет первичные документы, второй исчисляет по этим документам заработную плату, третий составляет учетные регистры и т. д.

Достоинство предметного разделения труда — приближение учетного аппарата к объектам учета, вследствие чего увеличиваются знание о характере закрепленного за работником (группой работников) участка работы, персональная ответственность за выполнение обязанности и т. д.

Применение того или иного принципа разделения труда зависит от объема учетных работ. Часто происходит *смешанное разделение труда* исходя из преимуществ первого или второго видов в конкретных условиях в работе бухгалтерии.

На структуру бухгалтерского аппарата влияют также численность работников, объем учетно-отчетных и контрольных работ, их значимость и сложность. Требуемое количество бухгалтеров определяется в зависимости от объектов обрабатываемой информации по каждому из объектов учета. Расчеты количества бухгалтеров могут быть сделаны на основе типовых норм времени и норм обслуживания на работы по бухгалтерскому учету. В соответствии с расчетным количеством бухгалтеров и формируется ее организационно-штатная структура.

Наиболее проста структура бухгалтерии в небольших организациях. Здесь работы распределяются между исполнителями, как правило, без учета специализации по конкретным участкам. Все работники обычно подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.

Бухгалтерии крупных и средних организаций имеют более широкий круг объектов учета. Поэтому возникает необходимость выделить в аппарате бухгалтерии отдельные части. Как правило, такое деление производят по главным участкам работы бухгалтерии. В условиях централизации управления *наиболее распространена* такая структура аппарата, когда в составе бухгалтерии выделяют части (отделы, секторы или группы), осуществляющие учет:

- труда и заработной платы;
- материальных ценностей;
- затрат на производство;
- готовой продукции и ее реализации;
- расчетных операций;
- всех остальных операций;
- а также обобщения всех данных учета и составления отчетности.

Рассмотрим структуру на примере схемы бухгалтерии средней по своим размерам промышленной организации (рис. 2).

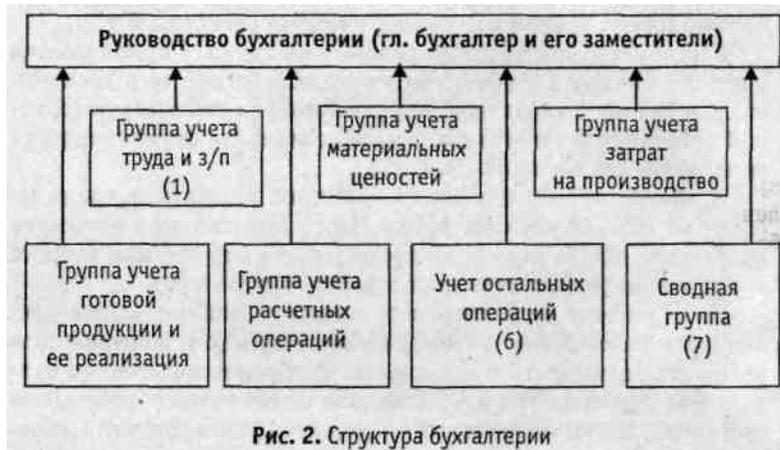


Рис. 2. Структура бухгалтерии

Первое подразделение (1), часто именуемое *расчетным* отделом, производит весь цикл работ по учету труда и заработной платы, составляет соответствующую отчетность и осуществляет контроль.

Материальный отдел (2) учитывает и контролирует наличие движения всех видов товарно-материальных ценностей; участвует в инвентаризации этих ценностей и составляет отчетность.

Производственный отдел (3) ведет учет затрат на производство, калькулирует себестоимость продукции, контролирует и анализирует трудовые и материальные затраты, участвует в инвентаризации незавершенного производства и составляет отчетность.

К функциям четвертого подразделения обычно относится учет выпуска, наличия, отгрузки и реализации продукции, расчетов с покупателями.

При большом объеме банковских операций их учет, а также учет денежных средств, может получать самостоятельно подразделение. На него обычно возлагаются организация финансовой работы и финансовое планирование в тех организациях, где отсутствует финансовый отдел.

Вся остальная отчетная и контрольная работа входит в функции шестого подразделения. Это — учет финансовых результатов, внутриведомственных и внутрихозяйственных расчетов.

Как правило, в составе бухгалтерии выделяют *сводное* подразделение для обобщения всех данных бухгалтерского учета, составления бухгалтерского баланса и отчетов, координации работы отдельных подразделений бухгалтерии, организации всей информационной системы.

Иногда в бухгалтерии выделяют *дополнительное* подразделение. Если организация осуществляет капитальное вложение, часть бухгалтерии занимается учетом затрат на строительство и приобретение основных средств и их финансирование, составлением отчетности по капитальным вложениям. При наличии большого жилищно-коммунального хозяйства специальная часть бухгалтерии организует учет операций по этому хозяйству.

Особенности работы организаций, а также различия в объеме учетных работ могут обуславливать и другие варианты структуры бухгалтерского аппарата. В головных бухгалтериях производственных объединений, помимо перечисленных частей, могут формироваться специальные подразделения: служба подготовки и машинной обработки информации, сводно-аналитическая служба и др. Бухгалтерии объединений являются также организаторами и руководителями бухгалтерского учета в системе объединения, они определяют принципы и схемы механизации и автоматизации учета.

Вся работа бухгалтерии должна строиться с использованием принципов научной организации труда, которая основывается на достижениях науки об управлении, обобщении и распространении передового опыта учета и деятельности бухгалтерского аппарата, наилучшем использовании вычислительной и организационной техники, повышении производительности труда, достижении наилучших результатов при наименьших затратах труда. Важными *предпосылками* этого являются:

- ознакомление с особенностями деятельности организации;
- определение характера и объема необходимых учетных данных;
- изучение действующих законоположений и инструкций по учету и отчетности;
- распределение функций между бухгалтерией и другими службами и подразделениями (организации), а внутри бухгалтерии — между группами и отдельными исполнителями.

Немаловажное значение имеет применение в работе бухгалтерии принципов организации управленческого труда, включая: непрерывность и ритмичность в работе, культуру труда, создание здоровой моральной атмосферы в коллективе, воспитание гордости за бухгалтерскую профессию.

3.2. Организация бухгалтерского учета

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

Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером или финансовым директором;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета. *При этом утверждаются: III* учетная политика на предстоящий год, где предлагается рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

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

ния учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Он подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации.

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

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации — в рублях.

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

Основные правила ведения бухгалтерского учета в РФ изложены в Законе «О бухгалтерском учете».

Применение системы двойной записи означает, что у каждого счета существует два раздела - дебет и кредит. Каждая финансово-хозяйственная операция отражается в учете по дебету одного счета и по кредиту другого.

В учете существуют и применяются активные и пассивные счета. Сущность разделения счетов на активные и пассивные заключается в объективном отражении специфики тех или иных финансово-хозяйственных операций.

Активными называются счета, которые имеют либо нулевое либо дебетовое сальдо (например: 01, 51, 50 счета). Счета с дебетовым сальдо находятся в активе баланса. Нарастание по этим счетам идет по дебету, расходование — по кредиту счета.

Пассивными называются счета, которые имеют либо нулевое, либо кредитовое сальдо (например: 99, 90, 80 счета). Они являются зеркальным отражением активных счетов. Сальдо (ос-

таток) по пассивным счетам находится в пассиве баланса.

Кроме активных и пассивных счетов существуют и применяются активно-пассивные счета. Эти счета могут иметь дебетовое, кредитовое, нулевое или оба сальдо одновременно. Примером такого счета может служить 71 счет («Расчеты с подотчетными лицами»).

3.3. Организация нормативной базы бухгалтерского учета

Государство в лице законодательной и исполнительной власти в соответствующих законах и иных актах устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, порядок представления и составления сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организации, ее доходах и расходах.

Органы, которые в настоящее время имеют право регулировать бухгалтерский учет: Минфин, ЦБ, Росгосстрахнадзор, в пределах своей компетенции регламентируют единообразный подход к отражению в бухгалтерском учете хозяйственных процессов, принципы оценки доходов и расходов, обязанности, права и ответственность (учетного) аппарата, разрабатывают План счетов, инструкцию к нему, нормативные акты и методические указания по отдельным вопросам.

1. Сочетание государственного регулирования с инициативой организации по рационализации и совершенствованию учета. Учетный процесс организуется самими предприятиями, исходя из особенностей их деятельности и выбранной учетной политики. Организация несет ответственность за организацию бухгалтерского учета, выполнение законодательства и выполнение хозяйственных операций.

2. Организация бухгалтерского учета должна осуществляться по следующим правилам:

- Последовательное повышение роли бухгалтерского учета в обеспечении информационной заинтересованности пользователей для принятия правильных экономических решений: информация о финансовом состоянии, прибыли, конкурентоспособности.
- Обеспечение информативности и оперативности и аналитичности, что позволяет выявлять влияние различных факторов, способствовать эффективности производства.

- Динамичность организации бухгалтерского учета, совершенствование бухгалтерского учета, методологии и техники на основе научной организации труда; оптимизация затрат на ведение бухгалтерского учета.
- Использование в бухгалтерском учете общих принципов управления, системный подход, использование ЭВМ, принципов прогнозирования, целевого метода и т.д.

Рассматривая общие методологические правила организации бухгалтерского учета в РФ, следует назвать и систему руководства по бухгалтерскому учету в стране.

Общее руководство методологией и организацией учета осуществляет правительство РФ. При этом основным методологическим центром по бухгалтерскому учету в Российской Федерации является Министерство финансов Российской Федерации, которое разрабатывает и издает нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности. Все эти нормативные акты обязательны к исполнению всеми предприятиями, функционирующими на территории России.

На основе этих нормативных актов Министерство финансов РФ, Центральный Банк РФ, Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг, Федеральная служба по надзору за страховой деятельностью и различные ведомства издают отдельные нормативные акты.

При разработке нормативных актов Минфин взаимодействует с заинтересованными ведомствами через специально созданный при Минфине Методологический совет по бухгалтерскому учету и отчетности, который формируется из представителей государственных органов, академических институтов, представителей различных хозяйствующих субъектов, общественных организаций и ассоциаций бухгалтеров и других специалистов по бухгалтерскому учету.

Основными задачами этого методологического совета являются:

- разработка концепций бухгалтерского учета и отчетности в стране,
- разработка проектов закона о бухгалтерском учете и отчетности,
- разработка национальных бухгалтерских стандартов,
- содействие внедрению нормативных актов в учетную практику и обобщение опыта применения этих нормативных актов,
- разработка рекомендаций по дальнейшему совершенствованию нормативных актов и улучшению бухгалтерского образования.

В законодательном регулировании бухгалтерского учета и отчетности в РФ важная роль отводится и Государственной Думе Российской Федерации, которая разрабатывает и принимает законодательные акты по бухгалтерскому учету. В 1994 году в составе Думы создан экспертный совет по аудиту, бухгалтерскому учету и финансовой статистике. Он создан при комитете Государственной Думы по бюджету, налогам, банкам и финансам. Экспертный совет формируется из специалистов, экспертов по бухгалтерскому учету и др.

Экспертный совет занимается разработкой концепций построения законодательства и дает экономическое обоснование этих проектов, проводит экспертизу и дает заключения по этим законопроектам.

Большую помощь в работе совета оказывают общественные организации:

- ассоциация бухгалтеров и аудиторов РФ,
- ассоциация бухгалтеров и аудиторов стран СНГ,
- Международный консультативный комитет по бухгалтерскому учету и аудиту в РФ, который оказывает большую помощь в разработке законодательных актов по бухгалтерскому учету и аудиту в условиях рыночной экономики, содействует в гармонизации отечественных и международных стандартов по бухгалтерскому учету и аудиту.

Сами ассоциации бухгалтеров и аудиторов призваны оказывать содействие при создании норм профессиональной этики бухгалтеров и аудиторов. Ассоциации оказывают содействие в организации профессиональной подготовки и переподготовки бухгалтерских кадров.

В РФ в 1997 году создан институт профессиональных бухгалтеров, целями которого являются:

- объединение профессиональных бухгалтеров и обеспечение с их помощью реформирования бухгалтерского учета на предприятиях с использованием новых нормативных актов, повышение престижа профессии,
- защита интересов бухгалтеров в органах законодательной и исполнительной власти,
- оказание квалифицированной помощи и консультационных услуг по организации бухгалтерского учета, формированию налогооблагаемой базы, новых форм бухгалтерского учета и др.

При общей методологической основе бухгалтерского учета при реорганизации учета на каждом отдельном предприятии учитываются различные факторы, влияющие на организацию бухгалтерского учета в данной организации:

- формы собственности на средства производства и другое имущество организации,
- разнообразие видов предпринимательской деятельности,
- отраслевая специфика,
- структура организации.

Прежде всего нужно отметить, что бухгалтерский учет своей хозяйственной деятельности должны вести все юридические лица не зависимо от организационно-правовой формы (за исключением предприятий, применяющих упрощенную систему налогообложения), физические лица, занимающиеся индивидуальной предпринимательской деятельностью, ведут учет своих доходов и расходов в соответствии с действующим налоговым законодательством.

В соответствии с Гражданским Кодексом Российской Федерации **юридическим лицом** признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом; может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Юридические лица обязаны иметь самостоятельный баланс.

Коммерческие организации — юридические лица, имеющие основной целью своей деятельности получение прибыли и распределения ее между участниками, некоммерческие организации не имеют основной целью получение прибыли (благотворительные фонды и др.).

Коммерческие юридические лица могут создаваться в форме товариществ, обществ, производственных кооперативов, государственных и муниципальных предприятий.

Хозяйственные товарищества:

- полное;
- на вере (командитное).

Участники — коммерческие организации или частные лица.

Общества: ООО, АО, ОДО — в зависимости от участия одних обществ в других: зависимые и дочерние. Формы некоммерческих организаций:

- потребительские организации;
- общественные и религиозные;
- благотворительные фонды и др.

Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы.

Допускается создание объединений коммерческих и некоммерческих организаций в форме ассоциаций или союзов.

Все юридические лица подлежат государственной регистрации. Принципиальным здесь является то, что юридическое лицо считается созданным не с момента принятия решения об образовании юридического лица, а с момента государственной регистрации. Юридическое лицо действует на основании устава и/или учредительного договора.

В условиях многообразных форм собственности и различных организационно-правовых форм на предприятиях по-разному формируются финансовые ресурсы. Так, на государственных предприятиях основным источником средств являются средства, полученные от государства; кроме того, такие предприятия для увеличения своего имущества могут использовать прибыль, амортизационные отчисления, кредиты банков.

У организаций других форм собственности (негосударственных) источником финансовых ресурсов кроме прибыли, кредитов банков являются средства, полученные от продажи ценных бумаг, взносы акционеров в АО, паевые взносы учредителей и другие поступления, не противоречащие законодательству.

Все это вызывает особенности бухгалтерского учета формирования уставного капитала, расчетов с учредителями, акционерами и инвесторами.

Создание совместных предприятий потребовало переход российских предприятий на унифицированные стандарты, так как отношения между организациями участием иностранного капитала, иностранными инвестициями и его финансовыми кредиторами существенно меняются с выходом его на международные рынки. В этом случае при организации учета на предприятии возникает необходимость удовлетворять информационные запросы не только российских, но и внешних кредиторов за рубежом.

На организацию учета на коммерческих фирмах оказывает влияние и отраслевая специфика. В зависимости от отраслевой специфики в организации бухгалтерского учета следует обращать внимание на объекты бухгалтерского учета, определяющиеся хозяйственной деятельностью предприятия.

На организацию учета оказывает влияние структура самого предприятия, то есть наличие филиалов, представительств, дочерних предприятий, выделенных на отдельный (самостоятельный) баланс. В этих условиях необходимо организовать учет расчетов с этими подразделениями, составлял сводную консолидированную отчетность.

Коммерческой организации предоставлено право осуществлять внешнеэкономическую деятельность. В этом случае дол-

жен быть организован учет экспортно-импортных и валютных операций.

Кроме производственных подразделений, в организации могут быть непромышленные производства и хозяйства. Их наличие требует разделения учета промышленных и непромышленных хозяйств. Это необходимо для определения себестоимости промышленной продукции и продукции и услуг непромышленных хозяйств, а также для контроля за сметами расходов.

В зависимости от величины компании по-разному организуется структура бухгалтерской службы.

Таким образом, среди основных факторов, влияющих на организацию бухгалтерского учета на том или ином предприятии, можно выделить:

- многообразие форм собственности,
- отраслевую специфику,
- уровень внешнеэкономических связей.

В 1992 году в России была принята правительственная программа по адаптации бухгалтерского учета к системе международных стандартов. За последние годы в бухгалтерском учете и отчетности произошли определенные изменения, связанные с переходом экономики страны на рыночные отношения. Прежде всего, это создание документов (правовые вопросы, методологическая база бухгалтерского учета). Среди основных нормативных актов по методологии: Положение о бухгалтерском учете и отчетности, План счетов, ПБУ 1/98. Все эти документы заложили основу нормативного регулирования бухгалтерского учета. Были введены новые объекты бухгалтерского учета (лизинг, аренда, нематериальные активы). Изменена методология учета многих объектов. Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятиях возложена на руководителя, который получил право привлекать сторонние организации на контрактной основе. Изменения в бухгалтерской отчетности (состав, содержание, адреса) в значительной мере соответствуют международным стандартам. Эти и другие изменения дают основание считать их первым этапом перехода национальной системы бухгалтерского учета к системе, отвечающей требованиям рыночной экономики.

К последующим этапам развития бухгалтерского учета относятся:

- Совершенствование правового регулирования бухгалтерского учета.
- Разработка отечественных стандартов (положений) по бухгалтерскому учету и отчетности, ориентированные на

международные стандарты и в полной мере отвечающие специфике национального учета.

■ Разработка организационной системы бухгалтерского учета, связанной с выделением финансового и управленческого учета.

■ Разработка стратегической системы учета, основанной на гармонизации учета и маркетинга, подготовка и переподготовка бухгалтерских кадров и международное сотрудничество.

Все большее влияние на развитие отечественного бухгалтерского учета оказывает международная практика. Определение основных тенденций регулирования бухгалтерского учета позволяет прогнозировать направление развития национальной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и соответствующих требований к ней. Правовое регулирование бухгалтерского учета в нашей стране можно представить в следующем порядке.

1 уровень. Закон о бухгалтерском учете и иные акты законодательной и исполнительной власти.

2 уровень. Положения о бухгалтерском учете и отчетности, утвержденные Минфином и другими органами с функциями нормативного регулирования бухгалтерского учета.

3 уровень. Методические указания и рекомендации Минфина и др. органов (содержат детальные рекомендации по организации учета по соответствующим объектам).

4 уровень. Рабочие инструкции и указания по учету в самих предприятиях и организациях (учетная политика).

Закон о бухгалтерском учете призван определить единые правовые и методологические основы бухгалтерского учета в стране, его организацию, основные направления бухгалтерской деятельности, составление отчетности и состав хозяйствующих субъектов, обязанность вести бухгалтерский учет и составлять отчетность.

Положения по бухгалтерскому учету и отчетности (национальные стандарты) — свод основных правил, устанавливаемых принципы учета определенного объекта (совокупности объектов).

Методические указания и рекомендации по бухгалтерскому учету должны представлять собой свод правил и рекомендаций по порядку учета объектов. Призваны наиболее полно определять правила, в т.ч. отдельные элементы техники ведения учета соответствующих объектов (эти инструкции составляются в дополнение к положениям о бухгалтерском учете).

Приведенная система регулирования и организации бухгалтерского учета в РФ является упрощенной, однако она позволяет вычленил то главное, что лежит в основе системы регулирования. До 1992 года в РФ высшей юридической силой по бухгалтерскому учету было положение о бухгалтерском учете и балансах. Регулирование бухгалтерского учета с 1992 года осуществляется на концептуальном уровне и в отношении конкретных учетных методик. Позволяет создать необходимую основу для точной, достоверной информации о деятельности хозяйствующих субъектов и интерпретации информации.

Концептуальные положения: цели и назначение бухгалтерской информации, качественные характеристики, пользователи и потребности, состав и содержание бухгалтерской информации, принципы отчетности. Концептуальные положения наиболее консервативны и наименее всего поддаются изменениям.

Усиление роли государства в регулировании бухгалтерского учета является проявлением тенденции возрастающего значения государственного вмешательства в экономическую жизнь страны. К нормативной базе бухгалтерского учета относится целый комплекс норм, нормативов и инструктивных документов, на основании которых составляется бизнес-план, ведется начисление в фонды, отчисление налогов и выполняются другие расчеты. К ним относятся правовые, материальные, трудовые, денежные нормативы и нормативы отчислений в фонды и налоги. Каждое юридическое лицо (предприятие) и физическое начинает свою деятельность с вступления в сделки путем заключения договоров на поставку сырья (материалов), оказание услуг, реализацию выпускаемой продукции и на другие виды возникающих взаимоотношений.

ДОГОВОР — соглашение, направленное на установление, изменение или прекращение правоотношений. Договор считается заключенным, когда между сторонами, в требуемой в определенных случаях форме, достигнуто соглашение по всем существенным его условиям. Существенными являются условия о предмете договора, условия, которые признаны существенными законодательством.

Прежде чем приступить к заключению договора, нужно, в первую очередь, убедиться в правоспособности и дееспособности контрагента (другой стороны по договору). Для определения правоспособности организации необходимо ознакомиться с ее учредительными документами (учредительный договор, устав либо положение), свидетельством или решением органа государственной власти о регистрации предприятия. Кроме того, от

руководителя требуется документ, подтверждающий его должностное положение (решение собрания учредителей, протокол), а его полномочия проверяются по учредительным документам. Законодательством установлены следующие основные формы договора: простая, письменная и нотариальная. Договоры между организациями заключаются в письменной форме. Все подписанные к исполнению договора должны быть зарегистрированы в регистрационном журнале, с прямым правом доступа к нему главного бухгалтера.

3.4. Планирование производственной деятельности

Переход от централизованной системы управления к рыночным отношениям привел к необходимости финансового управления фирмы, разработки определенной системы принципов, методов и приемов регулирования финансовых ресурсов, обеспечивающих достижение тактических и стратегических целей организации. Но, чтобы управлять финансами, по меньшей мере, нужно точно знать, откуда они взялись на предприятии, какой вид деятельности обеспечивает положительный денежный поток. Руководитель всегда должен быть в состоянии ответить на вопрос, сколько денег у него будет завтра, через месяц, через полгода. А для этого необходимо планирование. Конечно, нужно четко осознавать разницу между бюджетом как инструментом планирования в узком смысле и бюджетом как инструментом управления (то есть планирования, учета и контроля).

ГЛАВА 4

ФУНКЦИИ ОТДЕЛОВ И ЗВЕНЬЕВ БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» закрепил обязательность ведения и организации бухгалтерского учета во всех организациях независимо от формы собственности. Таким образом, бухгалтерский учет выступает как одна из основных функций управления. Организационные формы бухгалтерского учета строятся на основании законодательно-нормативных актов, в которых эти вопросы разработаны достаточно подробно. Прежде всего, следует обратиться к Федеральному закону «О бухгалтерском учете» и Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

В соответствии с законодательством ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Закон предусматривает четыре варианта организационных форм ведения бухгалтерского учета:

- бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- штатную должность бухгалтера;
- передачу на договорных началах ведения бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- ведение бухгалтерского учета лично руководителем организации.

Эти формы выбираются руководителем в зависимости от объемов работы организации. Соответствующая форма ведения бухгалтерского учета закрепляется в организационных документах. Слово «организационные» отражает характер этих документов — в них фиксируется установленный порядок работы.

Организация всякой работы начинается с точного формулирования *целей и задач*. Цели и задачи организации (фирмы) в целом находят отражение в ее уставе (положении). Это главный

(основной) организационный документ. В соответствии с установленными целями и задачами определяют *функции управленческого аппарата* для достижения поставленных целей и кто эти функции будет выполнять. Распределение функций закрепляется в Положениях о структурных подразделениях.

Положение — правовой акт, определяющий порядок образования, права, обязанности и организацию работы учреждения, структурного подразделения. Уже само определение этого вида документа раскрывает его содержание. Положение о структурном подразделении — документ, имеющий постоянный срок действия, и к его составлению необходимо отнестись с большой ответственностью. Обычно оно имеет следующую структуру текста:

- общие положения;
- цели и задачи;
- функции;
- права и обязанности;
- руководство;
- взаимоотношения (служебные связи);
- организация работы.

Если бухгалтерским учетом в организации занимается специальное структурное подразделение — бухгалтерия, то составляется Положение о бухгалтерии ("как и для каждого другого структурного подразделения). Для отработки содержания Положения необходимо прежде всего обратиться к Федеральному закону «О бухгалтерском учете», Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и Положению или Уставу организации (фирмы).

Раздел «Общие положения» начинают с определения бухгалтерского учета (ст. 1 Закона «О бухгалтерском учете»). В этом случае второй пункт раздела отражает, что бухгалтерский учет в вашей организации (фирме) осуществляется бухгалтерией, действующей на правах самостоятельного структурного подразделения, подчиненного непосредственно руководителю.

В следующем пункте записывается, что численность и штаты бухгалтерии определяются штатным расписанием организации (фирмы). Так как Положение рассчитано на длительный период действия, в этом пункте не следует указывать конкретное количество или должности, входящие в штат бухгалтерии на момент составления Положения (с ростом фирмы штаты бухгалтерии могут постоянно меняться).

Обязательным в разделе «Общие положения» является пункт, где перечисляются законодательно-нормативные акты, которыми руководствуется бухгалтерия в своей деятельности. Этот пункт можно сформулировать *обобщенно*, например: «Бухгалтерия в своей деятельности руководствуется законодательными актами Российской Федерации о бухгалтерском учете, постановлениями и распоряжениями Правительства Российской Федерации, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, Уставом организации и настоящим Положением о бухгалтерии».

Но лучше данный пункт раскрыть *более подробно*, указав, что бухгалтерия в своей деятельности руководствуется Конституцией Российской Федерации, Гражданским кодексом Российской Федерации. Далее надо перечислить Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Положение «О бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации» и другие положения по бухгалтерскому учету, которыми ваше предприятие руководствуется.

Заканчивается раздел «Общие положения», как правило, пунктом о руководстве бухгалтерии. Например: «Бухгалтерию возглавляет главный бухгалтер, назначаемый на должность и освобождаемый от должности приказом руководителя организации. Должность главного бухгалтера занимает специалист с высшим образованием соответствующего профиля и опытом работы не менее 5 лет».

Второй раздел Положения посвящается *целям и задачам* бухгалтерии. Его можно начать с изложения ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете», в которой указаны основные задачи бухгалтерского учета (или взять формулировки из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

Основные цели и задачи включаются в раздел «*Функции*». В нем необходимо подробно перечислить все работы, выполняемые бухгалтерией. Именно этот раздел в наибольшей степени отражает специфику вашей бухгалтерии (строительной фирмы, банка, предприятия, учебного заведения и т. д.). Но в этом разделе имеются и такие общие для любой бухгалтерии позиции, как учет основных фондов, учет денежных средств, контроль за своевременным и правильным проведением инвентаризации, ведение расчетов по заработной плате и т. п.

Отдельными пунктами здесь указываются:

- обязательность применения утвержденных типовых унифицированных форм;
- своевременность и качество составления первичных учетных документов, передача их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете;
- обеспечение сохранности бухгалтерских документов;
- использование современных автоматизированных технологий учетно-вычислительных работ.

Чем подробнее будет расписан этот раздел Положения, тем легче составляются затем должностные инструкции работников бухгалтерии, закрепляющие эти функции за определенными сотрудниками.

За разделом «Функции» следует раздел «Права и обязанности», в котором закрепляются права работников бухгалтерии, необходимые для выполнения возложенных на них функций. К обязательным пунктам относятся такие как: право требовать от структурных подразделений и должностных лиц своевременного в соответствии с графиком представления необходимых документов; не принимать к исполнению неправильно оформленные документы.

В Положении о бухгалтерии может содержаться *раздел «Руководство»*, в котором фактически отражается должностная инструкция главного бухгалтера. При подготовке этого раздела следует помнить, что в федеральном законе главному бухгалтеру посвящается специальная ст. 7. Она так и называется «Главный бухгалтер». Положения этой статьи входят в данный раздел. Кроме того, обязанностям и ответственности главного бухгалтера посвящена статья 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете».

Наконец, можно воспользоваться Положением «О Главных бухгалтерях» (утв. Постановлением Совета Министров СССР от 24.01.80 № 59, с измен. от 17.04.2002). Оно продолжает действовать в части, не противоречащей Федеральному закону «О бухгалтерском учете» (с измен. от 30.06.2003). В данном Положении обязанности, права и ответственность главного бухгалтера расписаны особенно подробно.

Желательно в Положении о бухгалтерии дать пункты, конкретизирующие, какие виды документов недействительны без подписи главного бухгалтера и какие документы он обязательно визирует до подписания их руководителем. Не забудьте ука-

зать отдельным пунктом, что главный бухгалтер обязан обеспечить сохранность бухгалтерских документов, оформление и передачу их в установленном порядке в архив.

Завершающими разделами в Положении о бухгалтерии будут «Взаимоотношения бухгалтерии с другими структурными подразделениями» и «Организация работы».

В *разделе «Взаимоотношения»* можно указать, что бухгалтерия взаимодействует:

- со всеми структурными подразделениями по вопросам бухгалтерского учета;
- с юридической службой — по правовым вопросам, связанным с подготовкой документов;
- с кадровой службой — по вопросам подбора кадров в бухгалтерию, по расчетам заработной платы работников организации (фирмы).

Желательно включить пункт об обязательном представлении кадровой службой в бухгалтерию копий приказов по личному составу.

Последний *раздел «Организация работы»* может содержать лишь пункт о том, что бухгалтерия действует в соответствии с Правилами внутреннего распорядка организации (фирмы). Если таких правил не существует или имеются особенности в работе сотрудников бухгалтерии (например, ненормированный рабочий день и т. п.), то это должно найти отражение в разделе «Организация работы». Сегодня в этот раздел часто вписывается пункт о ежегодном проведении аудиторских проверок деятельности бухгалтерии.

Завершается Положение пунктом о порядке реорганизации бухгалтерии.

Даже краткое изложение содержания Положения о бухгалтерии показывает важность этого документа, четко расписывающего порядок работы подразделения. Это документ сложный, многопрофильный. Чем тщательнее, детальнее он разработан, тем четче строится и легче организуется в дальнейшем работа бухгалтерии. Оформляется Положение на общем бланке, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации (фирмы).

На основании Положения о бухгалтерии, в котором указаны возложенные на нее задачи и функции, определяют общий объем работ (можно воспользоваться «Межотраслевыми укрупненными нормами времени на работы по бухгалтерскому учету для

отраслей промышленности») и соответственно устанавливают численный и должностной состав бухгалтерии. На каждого предполагаемого работника (вакантную должность) должна быть составлена должностная инструкция.

При составлении должностных инструкций необходимо воспользоваться в первую очередь уже упомянутым Сборником тарифно-квалификационных характеристик по общеотраслевым должностям служащих, утвержденным Министерством труда Российской Федерации. Поскольку бухгалтерский учет ведется повсеместно, должности сотрудников бухгалтерии относятся к общеотраслевым должностям служащих. Для организаций бюджетной сферы тарифно-квалификационные характеристики с отнесением их к разрядам оплаты труда на 18-разрядную Единую тарифную сетку (ЕТС) носят обязательный характер.

Однако, учитывая, что данный нормативный документ обеспечивает рациональное разделение труда, правильный подбор, расстановку и использование кадров, единство в определении должностных обязанностей работников и предъявляемых к ним квалификационных требований, он может быть рекомендован к использованию в организациях любых форм собственности.

В вводной части Сборника тарифно-квалификационных характеристик раскрыто содержание требований к каждой должности.

Тарифно-квалификационные характеристики по каждой должности состоят из трех разделов: «Должностные обязанности», «Должен знать» и «Требования к квалификации по разрядам оплаты»:

- раздел *«Должностные обязанности»* содержит основные функции, выполнение которых может быть поручено полностью или частично служащему, занимающему данную должность, и является основой для разработки непосредственно в организациях должностных инструкций, закрепляющих конкретные обязанности, права и ответственность служащего;
- раздел *«Должен знать»* включает в себя основные требования, предъявляемые к служащему в отношении специальных знаний, а также знаний законодательных актов, положений, инструкций, других руководящих и нормативных документов, методов и средств, которые должны применяться при выполнении должностных обязанностей;

■ раздел *«Требования к квалификации по разрядам оплаты»* определяет уровень профессиональной подготовки служащего, необходимый для выполнения возложенных на него обязанностей, и требуемый стаж работы. Взяв за основу характеристику из тарифно-квалификационного справочника, уже значительно легче составить должностную инструкцию для конкретного работника бухгалтерии. Исходя из объема и специфики работы должностные обязанности, указанные в тарифно-квалификационной характеристике той или иной должности, могут быть распределены между несколькими работниками бухгалтерии. И наоборот, с внедрением технических средств и сокращением численности персонала круг обязанностей служащего может быть расширен по сравнению с установленным соответствующей тарифно-квалификационной характеристикой.

Должностная инструкция — индивидуальный документ, хотя и разрабатывается на основе типовых тарифно-квалификационных характеристик. Конкретные должностные инструкции для данной организации (фирмы) всегда имеют свои особенности, так как любая организация обладает своей спецификой в направлении деятельности или объеме работ (например, бухгалтер строительной фирмы наряду с общей ведет и специфическую документацию, отличную от документации фирмы сервисной, торговой, медицинской).

При наличии должностной инструкции, в которой определены требования к вакантной должности, отделу кадров легче подобрать необходимого работника. При приеме на работу претендент на должность знакомится с инструкцией, кругом своих обязанностей и может сразу соотнести с ними свои возможности.

При зачислении на должность принимаемый работник должен расписаться в инструкции. Его роспись означает, что с инструкцией он ознакомлен и обязуется ее выполнять. В трудовом договоре может быть включен пункт с обязательством выполнения работы в соответствии с должностной инструкцией.

Должностная инструкция также имеет одинаковую для всех должностей структуру текста, включающую:

- общие положения;
- функции;
- должностные обязанности;
- права;

- ответственность;
- взаимоотношения (связи по должности).

Как видим, структура должностной инструкции во многом совпадает со структурой текста Положения о бухгалтерии (структурного подразделения). Если в вашей организации (фирме) бухгалтерский учет возложен не на структурное подразделение, а на должностное лицо — бухгалтера (главного бухгалтера), все задачи и функции бухгалтерского учета, указанные в Положении о бухгалтерии, войдут в его должностную инструкцию.

При большом объеме работ они должны быть четко распределены между указанными в штатном расписании работниками бухгалтерии.

Должностные инструкции, составленные на всех работников бухгалтерии (как и на всех работников организации в целом), четко разграничивают их права и обязанности, исключают дублирование и в то же время, если это будет предусмотрено в инструкции, обеспечивают взаимозаменяемость.

Общие положения в должностных инструкциях содержат следующий набор информации: обобщенные сведения о должности, подчиненность, требования к образованию (высшее или среднее) и практическому опыту (стажу) работы по специальности, порядок назначения и освобождения от занимаемой должности. Обычно этот пункт прописан следующим образом: «Бухгалтер (кассир и т. п.) назначается и освобождается от занимаемой должности приказом руководителя организации (фирмы) по представлению главного бухгалтера».

Последний пункт данного раздела содержит перечень основных законодательно-нормативных и нормативно-методических актов, которыми данное должностное лицо руководствуется в своей деятельности. Основную часть этих актов надо, взять из Положения о бухгалтерии; затем указать более конкретные нормативно-методические документы, определяющие порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности по тем операциям, которые поручены данному работнику (например, по учету товарообменных операций или по инвентаризации, начислению заработной платы). Завершает этот пункт перечисление организационных документов вашей организации: устава, Положения о бухгалтерии и данной должностной инструкции.

В разделе «*Функции*» формируются основные направления деятельности, а в следующем за ним разделе «*Должностные обязанности*» уже перечисляют конкретные виды работ, которые обеспечивают выполнение этих функций.

Часто указанные разделы объединяют в один — «*Функции и должностные обязанности*» (или «*Основные задачи и обязанности*»). Его следует отразить как можно детальнее. Весьма полезно указать: какие именно формы отчетности и с какой периодичностью ведутся «в установленном порядке»; выполняется ли работа в традиционном или компьютерном режиме. Чем объемнее будет расписано не только, *что* делает данный работник, но и *как* он выполняет эту работу, тем ценнее должностная инструкция. Здесь же указывается и взаимозаменяемость сотрудников на время отпусков, по болезни.

В раздел «*Права*» можно перенести пункты из Положения о бухгалтерии, конкретизировав их указанием видов документов, которые представляют данному работнику или в составлении и оформлении которых он принимает участие.

Раздел «*Ответственность*» может быть составлен обобщенно, например: «Работник несет ответственность за невыполнение обязанностей и неиспользование прав, предусмотренных правовыми актами и данной инструкцией», или расписан более детально исходя из содержания обязанностей.

Важен пункт «*Взаимоотношения (связи по должности)*». В нем, прежде всего, должно быть четко расписано: от кого, какую информацию, в какой документационной форме получает работник. Например, если он занят начислением зарплаты, то указывается порядок представления ему табеля учета выхода на работу, копий приказов по личному составу о зачислении, переводе, увольнении, отпусках, командировках.

В последние годы в должностные инструкции часто вводится раздел «*Организация работы*». Он необходим, прежде всего, в том случае, если имеется совмещение видов работ. Так, в небольшой организации на бухгалтера часто возлагается по совместительству ведение архива организации (фирмы). Здесь же указываются режим работы, форма контроля.

При освобождении должности в случае перевода работника или увольнения, до приема нового работника старую должностную инструкцию следует внимательно проверить и, если необходимо, внести коррективы, уточнить перечень работ или добавить те обязанности, которые дополнительно будут возложены на вновь принятого работника. Например, новый работник бухгалтерии должен вести документацию с использованием приобретенной компьютерной программы, ему дополнительно вменяется проведение экспертизы ценности документов или страхо-

вочное копирование данных. Все это должно быть учтено в его должностной инструкции до зачисления на работу.

Должностная инструкция оформляется по типу общего бланка, подписывается руководителем структурного подразделения (главным бухгалтером) и утверждается руководителем организации.

Наличие в организации необходимого пакета законодательных и нормативно-методических документов, хорошо составленные организационные документы (Положение о бухгалтерии и должностные инструкции на ее сотрудников) обеспечат четкое выполнение одной из важнейших управленческих функций бухгалтерского учета.

ГЛАВА 5

ДОКУМЕНТООБОРОТ В БУХГАЛТЕРИИ

Документооборот — это движение документов от момента их составления или получения от других организаций до использования их для бухгалтерских записей и последующей передачи в архив.

Тема организации работы с документами в современных условиях имеет сейчас большую актуальность, так как от правильного выбора технологии работы зависит успех любой организации.

В современных условиях для повышения эффективности управления необходимо совершенствование работы с документами, так как всякое управленческое решение всегда базируется на информации, на служебном документе.

Организация работы с документами влияет на качество работы аппарата управления, организацию и культуру труда управленческих работников. От того, насколько профессионально ведется документация, зависит успех управленческой деятельности в целом.

Практически на всех предприятиях, особенно на предприятиях государственного подчинения, существуют общие отделы. Их название варьируется — это может быть отдел общего делопроизводства, общий отдел, управление делами, но самое главное — суть данного подразделения остается одинаковой на всех предприятиях независимо от названия и заключается она в организации потоков документов на данном предприятии (приказов, распоряжений, поручений, писем). Рассмотрим основные виды документов, атрибутику документов, потоки документов и работы, используемые в работе данных подразделений. Кроме центрального документооборота крупного предприятия, существуют специализированные документообороты (в подразделениях предприятия, в отделах специализированного делопроизводства).

5.1. Основные этапы документооборота

Документооборот — это прохождение документа с момента его создания или получения до завершения исполнения или от-

правки. От четкости и оперативности обработки и движения документа зависит скорость получения информации, необходимой для выработки управленческих решений. Принципы документооборота:

- четкая организация движения документов, т.е. поток документов должен быть прямоточным, исключаяющим возвратные или повторные маршруты;
- однократное пребывание в одном подразделении или у одного исполнителя;
- оперативность обработки документов;
- согласование документов на всех этапах исполнения до подписания руководителем.

Вся документация делится на три документопотока:

- входящие (поступающие) документы;
- исходящие (отправляемые) документы;
- внутренние документы (создаваемые в учреждении и не выходящие за его пределы).

Документы, функционирующие в сфере управления предприятия, подразделяются на следующие основные группы:

- *организационные документы* (Устав, Правила внутреннего распорядка, Коллективный договор между администрацией и трудовым коллективом, положения о структурных подразделениях), место хранения — бухгалтерия;
- *распорядительные документы* (приказы по основной деятельности, распоряжения), место хранения — отдел документационного обеспечения;
- *документы по личному составу* (приказы по личному составу, в том числе студентов), место хранения — отдел документационного обеспечения; трудовые контракты (договоры), личные дела, личные карточки, трудовые книжки), место хранения — отдел кадров; .
- *финансовые и бухгалтерские документы* (Главная книга, годовые отчеты, бухгалтерские балансы, счета прибыли и убытков, акты ревизий, лицевые счета по зарплате и др.), место хранения — управление бухгалтерского учета и финансового контроля;
- *нормативные документы от вышестоящих организаций* (лицензии на ведение деятельности, сертификаты об оказании услуг), место хранения — бухгалтерия;
- *нормативные документы, поступающие из Министерств и ведомств*, место хранения — отдел документационного обеспечения.

Документооборот включает такие основные этапы работы с документами, как приём, обработка, регистрация, распре-

деление корреспонденции; передача и доставка документов; учет объема документооборота; контроль за исполнением документа.

Чтобы документы могли служить достоверным основанием для бухгалтерских записей и иметь юридическую силу, к их составлению предъявляются определенные требования. Прежде всего, необходимо, чтобы документ был составлен на бланке. Лишь при отсутствии бланков допускается составление документа на чистом листе бумаги.

Бланки документов изготавливают на белой бумаге или на бумаге светлых тонов формата А4 (210x297мм) и А5 (148x210мм). Допускается использование бланков формата А3 (420x297мм) и А6 (105x148мм).

Размер полей бланка не менее мм:

- 20 — левое;
- 10 — правое;
- 20 - верхнее;
- 10 — нижнее.

Написание документа производится чернилами, химическим карандашом, на пишущей машинке или средствами механизации. Некоторые документы, например чеки, кассовые ордера и т.п., должны заполняться только чернилами. Не разрешается заполнять документы простым карандашом, так как в таких документах легко стереть написанное и заменить его другим. Документ составляется по определенной форме, установленной для документов данного вида операций, с обязательным заполнением всех необходимых реквизитов. Содержание документа следует излагать точно и ясно, чтобы давать правильное отражение операций в полном соответствии с действительностью. Текст и цифры документа требуется писать четко и разборчиво, так, чтобы не допускать возможности различного их понимания и толкования. В документе не следует допускать подчисток, помарок и других дефектов, вызывающих сомнения в его подлинности и правильности. Свободные строки и графы на бланке документа необходимо прочеркивать с тем, чтобы в этих пробелах не могло быть что-либо вписано или дописано впоследствии. В денежных документах (чеках, кассовых ордерах и др.) сумму требуется указывать не только цифрами, но и прописью, т.е. словами. Документ должен быть снабжен всеми подписями, необходимыми для оформления регистрируемой операции и придания документу юридической силы. Подписывать документ следует разборчиво, чтобы можно было прочесть фамилию подписавшего. Перед каждой подписью указывается должность дающего подпись.

Отсюда вытекает общее правило составления документов. Для правильного составления документа необходимо:

1. Заполнять документ на бланке (а при отсутствии бланка на чистом листе бумаги) чернилами или химическим карандашом, либо на пишущей машинке;
2. Строго соблюдать установленную форму и реквизиты документа;
3. Точно и ясно излагать содержание документа;
4. Четко и разборчиво писать текст и цифры;
5. Незаполненные пробелы в бланке документа прочеркивать;
6. Сумму в денежных документах указывать цифрами и прописью;
7. Снабжать документ необходимыми, разборчиво сделанными подписями с указанием должности подписавшего.

Документы необходимо составлять своевременно, т.е. одновременно с совершением операции либо непосредственно вслед за ее совершением. Своевременность составления документов является важнейшим условием правильности отражения операций в документах и своевременности записей их в учетных регистрах.

Некоторые документы составляются в нескольких экземплярах (с копиями). Это выполняется обычно автоматически одновременно с составлением документа путем оттиска через подложенную под него копировальную бумагу.

Копии документов используются для различных целей. Так, при акцептной форме расчетов за отгруженную продукцию поставщик выписывает несколько экземпляров счетов — платежных требований для направления их в различные адреса (банку, покупателю).

При составлении документов могут быть допущены ошибки.

Ошибки в документах исправляются следующим образом. Подлежащие исправлению ошибочные слова и числа (суммы) зачеркиваются аккуратно тонкой чертой так, чтобы можно было зачеркнутое прочесть. Над зачеркнутым делается правильная запись. При этом если в числе (сумме) неправильна только одна цифра, то нельзя ограничиться исправлением одной этой цифры, а надо исправить все число. Например, вместо 127 написано ошибочно 124. В этом случае нельзя зачеркнуть только цифру 4 и надписать над ней цифру 7, а необходимо зачеркнуть все число 124 и надписать над ним 127.

О произведенном исправлении на свободном месте документа (внизу или на полях) делается оговорка, например «исправлено 127», которая заверяется лицами, подписавшими документ.

В ряде документов (в кассовых ордерах, чеках и др.) исправление ошибок не допускается вовсе. Если в таком документе допущена ошибка, он выписывается заново на другом бланке.

Так как документы имеют большое значение не только в учете, но и во всей хозяйственной деятельности, то в отношении качества документов, особенно своевременности и правильности их составления и оформления, существует строгий порядок.

За нарушение порядка составления документов отвечают, прежде всего, те лица, которые их составляют и оформляют своими подписями. Еще большая ответственность ложится на аппарат бухгалтерии, получающий эти документы, всесторонне проверяющий их и делающий на их основании учетные записи. Особая ответственность возлагается на главного или старшего бухгалтера как руководителя учета. Старший бухгалтер несет материальную, дисциплинарную или уголовную ответственность за неправильное либо небрежное составление и оформление документов, утерю или порчу их, за оформление документов на отпуск материальных ценностей с нарушением установленного порядка.

В целях сокращения количества применяемых в деятельности учреждений, организаций и предприятий документов, типизации их формы, снижения трудовых, временных и материальных затрат на их подготовку и обработку, достижения информационной совместимости автоматизированных Баз данных в народном хозяйстве проводятся работы по унификации документов и созданию унифицированных систем документации (УСД) — 'совокупности взаимоувязанных унифицированных форм документов, обеспечивающих документированное представление данных в определенных видах хозяйственной деятельности, средств их ведения, нормативных и методических материалов по их разработке и применению. В основе создания УСД лежит метод унификации — установление единообразия состава и форм управленческих документов, создаваемых при решении однотипных управленческих функций и задач. Одновременно разрабатываются классификаторы технико-экономической и социальной информации, обеспечивающие интегрированную автоматизированную обработку данных, содержащихся в УСД.

5.2. Прием и регистрация документов

Все документы, поступающие на предприятие, проходят: первичную обработку, предварительное рассмотрение, регистрацию, рассмотрение руководством, передачу на исполнение.

Служба документационного обеспечения управления (ДОУ), которая может быть представлена на предприятии как самостоятельным структурным подразделением, так и отдельным сотрудником, должна принимать к обработке только правильно оформленные документы, имеющие юридическую силу и присланные в полном комплекте (при наличии приложения). В противном случае присланные документы возвращаются автору с соответствующей сопроводительной запиской, где объясняется причина возврата. •

Конверты от поступающих документов оставляют в том случае, когда по конверту можно определить адрес отправителя, время отправки и дату получения документов. Не вскрываются и передаются по назначению документы с пометкой «лично» и в адрес общественных организаций.

Предварительное рассмотрение документов проводится работником службы ДОУ с целью распределения поступивших документов на:

- направляемые на рассмотрение руководителю предприятия;
- направляемые непосредственно в структурные подразделения или конкретным исполнителям.

Без рассмотрения руководителем передаются по назначению документы, содержащие текущую оперативную информацию или адресованные в конкретные подразделения. Это позволяет освободить руководителя предприятия от рассмотрения мелких текущих вопросов, решение по которым могут принимать ответственные исполнители.

На рассмотрение руководства передаются документы, адресованные руководителю предприятия, и документы, содержащие информацию по наиболее важным вопросам деятельности предприятия.

Обработка и передача документов исполнителям осуществляется в день их поступления в ДОУ. Если документ должен исполняться несколькими подразделениями или должностными лицами, его размножают в нужном количестве экземпляров.

Документы, подлежащие отправке в другую организацию, сортируют, упаковывают, оформляют как почтовое отправление и сдают в отделение связи. Перед упаковкой служба ДОУ обязана проверить правильность оформления документов, наличие приложений, соответствие количества экземпляров количеству адресатов. Неправильно оформленные документы подлежат возврату исполнителю на доработку. На заказную корреспонденцию составляют опись рассылки, которая подписывается работником службы ДОУ и датируется.

Исходящие документы должны обрабатываться и отправляться в день регистрации.

Внутренние документы предприятия передаются исполнителям под расписку в регистрационной форме.

Служба ДОУ должна систематически вести учет количества обрабатываемых документов, включая все их виды и размноженные экземпляры. Результаты учета документооборота обобщаются и доводятся до сведения руководителя предприятия для обработки мер по совершенствованию работы с документами.

Регистрация документов — важнейший этап работы с документами и определяется как «Запись учетных данных о документе по установленной форме, фиксирующая факт его создания, отправления или получения».

Как вытекает из определения, регистрация, прежде всего, придаёт юридическую силу документу, так как фиксирует факт его создания или получения. Пока документ не зарегистрирован, не получил своего номера, он не оформлен, он как бы ещё не существует. Например, приказ, постановление и т.п. Если полученный документ не зарегистрирован, учреждение за него не отвечает, так как факт получения не подтверждён.

Регистрация преследует три цели: учет документов, контроль за их исполнением и справочная работа по документам.

Регистрации подлежат все документы, требующие специального учета, исполнения и использования в справочных целях независимо от способа получения. Сам процесс регистрации — это снятие с документа показателей (реквизитов) и занесение их в определённую регистрационную форму (журнал, картотеку, ПЭВМ) для создания базы данных о документах учреждения. Таким образом, в процессе регистрации создаётся информационно-поисковая система по всем документам организации (фирмы).

Каждый документ, отнесённый к числу регистрируемых, получает свой регистрационный номер. Он не совпадает и существенно меньше учётного порядкового номера, проставленного в отметке о поступлении документа в организацию.

Документы регистрируются один раз. В небольшом учреждении, фирме все документы регистрирует централизованно секретарь. В учреждении, имеющем отделы, регистрация внутренних документов проводится децентрализованно по группам: в бухгалтерии, отделе кадров, канцелярии. При этом внутренние документы должны регистрироваться в день подписания или утверждения, входящие — в день поступления, исходящие — в день отправки.

Для входящих, исходящих и внутренних документов ведутся отдельные регистрационные формы с самостоятельными регистрационными номерами.

Из документа в процессе регистрации в регистрационную форму выписываются, как правило, следующие сведения:

- дата получения;
- входящий № (индекс);
- дата документа;
- индекс документа;
- регистрационный номер документа;
- автор (корреспондент) — т.е. чей это документ;
- заголовок (о чем документ);
- резолюция;
- срок исполнения;
- исполнитель (кто с ним работает);
- ход исполнения;
- № дела (куда документ помещен после исполнения)

При регистрации отдельных видов документов, например обращений граждан, внутренних и исходящих документов сведения, вписываемые в регистрационные формы, частично изменяются и дополняются. Например, при регистрации обращений граждан записывается их адрес.

Учреждение имеет право, учитывая свою специфику, дополнять сведения о регистрируемом входящем документе. Например, часто учитывается количество листов, наличие приложений.

Формы регистрации могут быть трех видов: журнальная, карточная и автоматизированная электронная (на ПЭВМ).

Журнальная система регистрации нужна только тогда, когда учет документов выступает на первое место, предотвращает претензии со стороны граждан, конфликтные ситуации. Например, при выдаче документов об образовании, трудовых книжек, пропусков. Это, как правило, документы, регистрационный индекс которых состоит из порядкового номера. Можно оставить журнальную систему и в том случае, когда поступает очень незначительное количество документов.

Во всех остальных случаях эта форма регистрации устарела, так как затрудняет ведение контроля за исполнением документов и справочную работу по ним.

Более удобной является карточная система регистрации документов. Форма карточки (РКК регистрационно-контрольной карточки) и расположение в ней реквизитов могут быть определены в самом учреждении и записаны в инструкцию по делопроизводству.

Для ведения карточной системы регистрации в ручном режиме необходимо иметь тираж карточек на год и как минимум два картотечных ящика для хранения карточек: в сроковой контрольной картотеке и справочной картотеке.

Количество экземпляров заполняемых регистрационных карточек (их обычно называют регистрационно-контрольными карточками — РКК) определяется учреждением. Как правило, таких карточек заполняется как минимум две.

Наиболее рациональной является сегодня регистрация документов на компьютере. Но и в этом случае на экран выводится форма карточки (экранная форма РКК) с аналогичными полями и в нее заносятся сведения о документе.

Карточку на документ можно заполнить сначала не полностью, до передачи документа руководителю, т.е. без резолюции, срока исполнения и исполнителя. После рассмотрения документа руководителем карточка дозаполняется, эти сведения вносятся в нее.

При четком взаимодействии с руководителем, если руководитель утром просматривает полученную корреспонденцию, можно сначала дать документы на просмотр руководителю, а затем, уже имея его резолюцию, заполнить полностью регистрационную форму.

Заполнив карточку, одну из них помещают в сроковую картотеку, другую в информационно-справочную, а документ передают исполнителю для работы с ним.

При регистрации на ПЭВМ данные о документе, заложенные при его регистрации, будут использованы в программах по автоматизированному контролю и справочной работе. При этом поиск можно вести по любому из введенных показателей.

Регистрация документов — фиксация факта создания или поступления документа путем проставления на нем индекса с последующей записью необходимых сведений о документе в регистрационных формах. Регистрации подлежат все документы, требующие учета, исполнения и дальнейшего использования в справочных целях (организационно-распорядительные, плановые, отчетные, учетно-статистические, бухгалтерские, финансовые). Регистрируются входящие, исходящие и внутренние документы. Однако не все документы предприятия регистрирует служба ДОУ. Документы специальных (функциональных) систем документации (плановые бухгалтерские, финансовые и др.) регистрируются в соответствующих подразделениях. В службе ДОУ на этих документах ставится только дата поступления. Перечень документов, не подлежащих регистрации в службе ДОУ, дан в приложении 47.

Регистрация документов должна быть только однократной. Поступающие документы регистрируются в день поступления, отправляемые и внутренние — в день подписания или утверждения. При передаче зарегистрированного документа из одно-

го подразделения в другое он не должен регистрироваться повторно.

При регистрации документы делятся на несколько групп, каждая из которых регистрируется отдельно, например: приказы по основной деятельности, приказы по личному составу, акты ревизий, протоколы заседаний, отчеты, докладные з. Порядковые регистрационные номера (индексы) присваиваются документам в пределах каждой регистрируемой группы. В состав индекса документа входят: порядковый номер в пределах регистрируемого массива документов; индекс по номенклатуре дел.

Например: 218/08-17, где 218 — порядковый регистрационный номер, 08-17 — номер дела, в которое будет подшит документ или его копия (для исходящих документов). В состав индекса могут дополнительно входить номера (коды) из классификаторов корреспондентов, структурных подразделений, вопросов деятельности.

Для внутренних документов обычно применяется простая порядковая нумерация, например: приказ № 28, протокол №3, акт № 7.

Типы документов, классификация и их взаимосвязи, используемые в работе предприятия с их характеристиками. Типов документов, используемых в работе предприятия, достаточно много (на отдельных предприятиях их число доходит до 500-600). В то же время, с точки зрения канцелярии, основных видов документов бывает весьма небольшое количество, а именно всего-навсего 3 вида.

- *Входящие*. Это документы, которые поступили на предприятие от внешних партнеров. Большинство входящих документов должны порождать соответствующие исходящие, причем в заранее установленные сроки. Сроки устанавливаются или нормативными актами, предписывающими то или иное время ответа на соответствующий входящий документ, или сроком исполнения, указанным непосредственно во входящем документе.
- *Исходящие*. Большинство исходящих документов являются ответом организации на соответствующие входящие документы. Некоторая часть исходящих документов готовится на основе внутренних документов предприятия. Небольшое число исходящих документов может требовать поступления входящих документов (например запросы в сторонние организации типа: «Прошу дать справку по вопросу ... в срок до ...»).
- *Внутренние*. Данные документы используются для организации работы предприятия. Через канцелярию прохо-

дят не все внутренние документы, а только переписка наиболее крупных структурных подразделений предприятия (особенно если они территориально разнесены) и приказы руководства предприятия. Так же через канцелярию проходят внутренние документы, порождающие исходящие. В частности, по общим правилам делопроизводства единственный способ отправить запрос, письмо или материалы во внешнюю организацию это направить внутренний документ в канцелярию, где его преобразуют в исходящий и отправят в стороннюю организацию. Документы каждого из этих видов могут быть достаточно разнообразны. Это могут быть письма, распоряжения, циркулярные указания. Обычно под типом документа на предприятии понимаются именно эти деления, причем еще более детализованные (допустим, если письма, то чему посвященные — жалобы, предложения, пожелания). С точки зрения канцелярии данное деление достаточно неинтересно, хотя во внутренней полной системе делопроизводства оно безусловно необходимо. Далее здесь будет рассматриваться только канцелярские виды документов — входящие, внутренние и исходящие.

Прежде всего все документы, проходящие через общий отдел, обладают уникальным регистрационным номером (возможно свои алгоритмы построения номеров для каждого из типов документов). Мало того, любая бумага, не имеющая регистрационного номера, — это просто бумага, а не документ. Документом ее делает именно наличие на ней регистрационного номера.

Атрибуты документов

Атрибуты документов у каждого партнера весьма разнообразны. В то же время можно выделить общую часть атрибутов, которые встречаются практически во всех организациях. Причем эти общие атрибуты несколько различны у всех типов канцелярских документов.

Общие атрибуты документов.

Основными атрибутами канцелярского документа являются:

1. Регистрационный номер документа. Данный номер однозначно позволяет сослаться на документ, прошедший через канцелярию. Структура регистрационного номера может быть различна для исходящих, входящих и внутренних документов. Структура регистрационного номера определяется в каждой организации самостоятельно.

2. Источник документа (контрагент). Указывает, откуда получен документ. Для входящих документов это сторонняя орга-

низация, для внутренних и исходящих документов это или подразделение, или конкретное лицо из руководства предприятия. 3. Ответственный исполнитель документа. Указывает сотрудника предприятия, которому поручено исполнение данного документа или который разработал данный документ (для исходящих и внутренних). Исполнитель документа всегда один и только один. Иногда встречаются два исполнителя документа (для документов длительного исполнения при смене кадрового состава предприятия).

4. Код документа по номенклатуре дел предприятия. Данный атрибут относит документ к тому или иному кругу типовых вопросов, решаемых предприятием в своей производственной деятельности. Номенклатура дел — это формальный список дел предприятия, который утверждается заранее на определенный период времени (обычно на год). Ранее данная номенклатура являлась достаточно статичной, в современных условиях номенклатура дел является высоко динамичным документом, который может обновляться 1-4 раза в год.

Атрибуты, зависящие от типов документа

Далее в документах могут быть атрибуты, специфические для данного типа документа.

■ *Входящие документы* имеют кроме базовых атрибутов еще:

1. *Контрольный срок исполнения.* Данный атрибут берется или непосредственно из входного документа (где он может быть указан), или из типа входного документа, который определяет сроки ответа на те или иные входные документы (например, заявление граждан о предоставлении гражданства СССР должны быть рассмотрены в течение 6 месяцев со дня подачи заявления в консульский отдел).

2. *Контролирующее лицо.* Обычно это одно из первых лиц предприятия, которое назначает конкретного исполнителя документа и ставит резолюцию «*Об исполнении доложить*». Данный атрибут проставляется не на всех входящих документах, а только на наиболее важных, ответственных. Не пустой аргумент вызывает необходимость в случае завершения обработки документа посылать сообщения о прохождении документа соответствующему субъекту.

■ *Внутренние документы* помимо стандартных атрибутов! могут обладать еще следующими:

1. *Список подразделений предприятия* для ознакомления.
2. *Контрольный срок* ознакомления или исполнения.
3. *Список исполнителей* документа.

■ *Исходящие документы* имеют следующие дополнительные атрибуты:

Г. *Документ-основание.* Этот атрибут есть всегда, т.к. исходящий документ всегда порождается на основе или входящего или внутреннего.

2. *Список рассылки.*

3. *Контрольный срок ответа.* Данный атрибут встречается редко и не во всех организациях. В конкретных организациях данные атрибуты могут носить различные наименования или добавляться дополнительными атрибутами, часто большим количеством. Но перечисленные выше атрибуты присутствуют во всех канцеляриях предприятий.

Все документы, проходящие через канцелярию, являются связанными документами, в том смысле, что большинство из них ссылаются на другие документы. Наиболее типичным случаем является входящий документ, который практически всегда порождает соответствующий ему исходящий. Без связей как таковых могут появляться только внутренние и входящие документы. Причем входящие документы могут иметь связи как на исходящие, которые вызывают их появление, так и на другие входящие (рис. 3). Все документы связаны как в системе управления документами, так и в системе контроля исполнения (как принадлежащие одной работе). В этом смысле здесь наблюдается некоторое дублирование связей.

Связи в большинстве случаев направлены по принципу: «главный-подчиненный». Иногда встречаются ненаправленные связи, которые объединяют родственные документы (документы, посвященные одному вопросу).

Канцелярия крупного предприятия является центром документооборота, но на ней документооборот не заканчивается. Она тесно связана с документооборотом подразделений предприятия, с системами поддержки принятия решений и с архивом предприятия. В общем случае можно рассматривать систему автоматизации документооборота организации как центральную, систему, осуществляющую координацию остальных подсистем документооборота, своеобразного ядра системы автоматизации производственной деятельности предприятия. На одном уровне с канцелярией стоит архив предприятия, который служит для накопления документов долговременного хранения и их поиска (рис. 4).

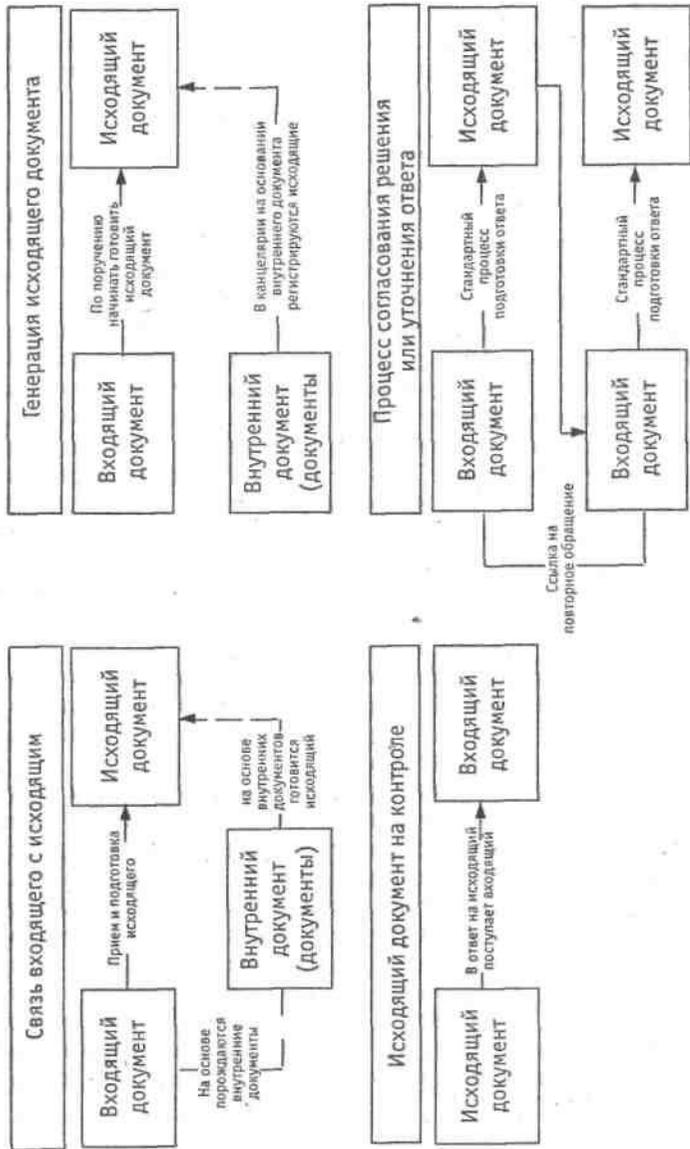


Рис. 3. Взаимосвязи документов в канцелярии

Схема организации системы управления предприятия (в разрезе документооборота)

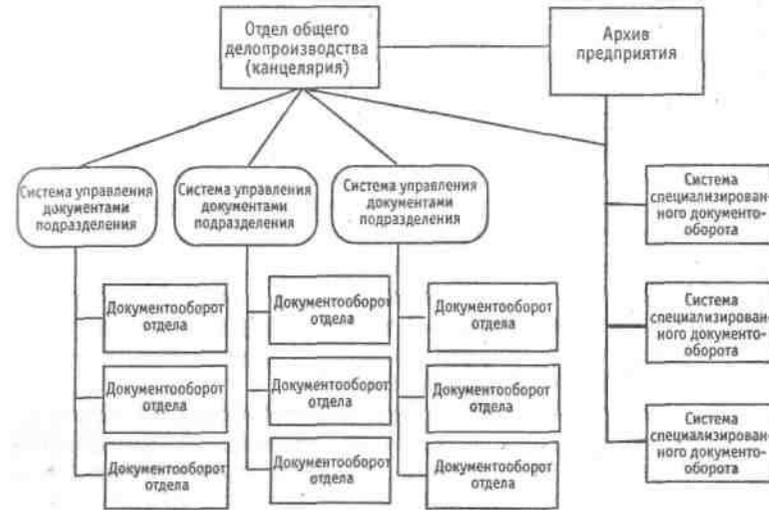


Рис. 4. Взаимосвязи канцелярии и остальных подразделений организации

5.3. Документооборот материально-производственных запасов

В соответствии со статьей 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны отражаться в бухгалтерском учете на основании первичных документов.

Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа (формы), код формы; дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание, измерители (в натуральном и денежном выражении) хозяйственной операции/наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки. Данные документы должны быть составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Доверенность — право выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, от-

пускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению. Оформляется в одном экземпляре бухгалтером и выдается под расписку работнику организации.

Выдачу доверенностей регистрируют в журнале учета выданных доверенностей. Доверенность должна быть полностью заполнена и иметь образец подписи лица, на имя которого она выписана. Право подписи доверенности лицами, уполномоченными на то руководством и главным бухгалтером организации, оформляется приказом. Срок выдачи доверенностей, как правило, не может превышать 15 дней. Однако в исключительных случаях доверенность может быть выдана на календарный месяц. Если доверенное лицо лишают права получения материальных ценностей по доверенностям, срок действия которых не истек, то доверенности подлежат изъятию у этого лица, о чем поставщик товарно-материальных ценностей должен быть немедленно поставлен в известность.

Допускается регистрация доверенностей в специальном журнале «Учет выданных доверенностей», имеющем следующие реквизиты: номер доверенности, дату выдачи, срок действия/ должность и фамилию лица, которому выдана доверенность, наименование поставщика, номер и дату наряда или извещения, расписку лица, получившего доверенность, отметку о выполнении поручения по выданной доверенности.

Книга доверенностей и журнал «Учет выданных доверенностей» хранятся у лица, ответственного за их регистрацию. По журналу регистрации доверенностей бухгалтерия организации присваивает доверенности порядковый номер (начиная с 1 января), следит за использованием доверенности, делает соответствующие отметки о доставке материальных ценностей на склад или об аннулировании доверенности, если она возвращается в бухгалтерию организации без использования. По окончании года такие доверенности подлежат уничтожению с составлением об этом соответствующего акта.

Не разрешается отпускать товарно-материальные ценности, если доверенность имеет нарушения в порядке заполнения; не предъявлен паспорт, указанный в доверенности; пришло сообщение об аннулировании доверенности.

Главный бухгалтер организации обязан обеспечить:

- контроль за соблюдением правил оформления, выдачи и регистрации доверенностей;
- инструктаж лиц, получающих доверенности, о порядке представления бухгалтерии документов о выполнении поручений по доверенности;

■ контроль за использованием (неиспользованием) доверенностей, осуществляемый на основе приходных документов (приходных ордеров, приемных актов и т. п.). *Приходный ордер* применяется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки. Он составляется в одном экземпляре материально ответственным лицом в день поступления ценностей на склад на их фактически принятое количество.

В приходном ордере бухгалтер должен проверить: К правильность оформления документа (наличие всех подписей, заполнение необходимых реквизитов, отсутствие исправлений или их подтверждение соответствующими должностными лицами); Ш соответствие указанных в приходном ордере сведений первичному учетному документу, на основании которого он составлен; III правильность подсчета количества и сумм в первичном учетном документе, на основании которого составлен приходный ордер;

- правильность подсчета количества и сумм в итоговой строке приходного ордера.

Первичные учетные документы, которыми оформлено поступление материальных ценностей на склад организации, являются единственным основанием для принятия этих операций к учету. На основании этих документов составляются регистры аналитического и синтетического учета (отчеты о движении материалов, ведомости, журналы-ордера и т. п.) и делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

- Дебет 10-1 Кредит 60 — учтены поступившие материалы (без НДС);
- Дебет 19 Кредит 60 — учтен НДС по приобретенным материалам.

Акт о приемке материалов применяется для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественное и качественное расхождение, а также расхождение по ассортименту с данными сопроводительных документов поставщика. Составляется также при приемке материалов, поступивших без документов. Акт является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику или отправителю. Необходимые дополнительные данные, не выделенные в форме отдельными строками, записываются в разделе «Другие данные». Акт в двух экземплярах составляется членами приемочной комиссии с обязательным участием материально ответственного

лица и представителя отправителя (поставщика) или незаинтересованной организации. После приемки ценностей акты с приложением документов (транспортных накладных и т. д.) передают: один экземпляр — в бухгалтерию организации для учета движения материальных ценностей, другой — отделу снабжения или бухгалтерии для направления претензионного письма поставщику.

На основании акта соответствующие сведения заносятся в регистры учета проводками:

Дебет 10-1 Кредит 60 — отражается стоимость поступивших материалов (без НДС);

Дебет 19 Кредит 60 — отражается НДС по приобретенным материалам;

Дебет 60 Кредит 60 — отражается сумма выявленной недостачи (включая НДС);

Дебет 60 Кредит 19 — восстанавливается НДС по недостающим материальным ценностям.

Лимитно-заборная карта применяется при наличии лимитов отпуска материалов, потребляемых при изготовлении продукции, а также контроля за соблюдением установленных лимитов отпуска материалов на производственные нужды и является оправдательным документом для списания материальных ценностей со склада. Лимитно-заборная карта выписывается в двух экземплярах на одно наименование материала. Один экземпляр до начала месяца передается структурному подразделению — потребителю материалов, другой — складу. Отпуск материалов в производство осуществляется складом при предъявлении представителем структурного подразделения своего экземпляра лимитно-заборной карты. Материалы отпускаются по лимитно-заборным картам только из соответствующего склада строго в пределах потребляемого количества. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных материалов, после чего выводит остаток лимита по номенклатурному номеру материала. В лимитно-заборной карте структурного подразделения — потребителя материалов расписывается кладовщик, а в лимитно-заборной карте склада — представитель структурного подразделения.

Для сокращения числа первичных документов рекомендуется оформлять отпуск материалов непосредственно в карточках учета материалов (форма № М-17). В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются, а сама операция производится на основании лимитно-заборных карт, выписываемых в одном экземпляре. Лимит отпуска можно указать и в самой карточке. Представитель структурного подразде-

ления при получении материалов расписывается непосредственно в карточках учета материалов, а в лимитно-заборной карте расписывается кладовщик.

По лимитно-заборной карте также ведется учет материалов, не использованных в производстве (возврат). При этом никаких дополнительных документов не составляется.

Сверхлимитный отпуск материалов и замена одних видов материалов другими допускаются только по разрешению руководителя организации, главного инженера или лиц, на это уполномоченных. Лимит изменяется теми же лицами, которым предоставлено право его установления.

Лимитно-заборные карты склад сдает в бухгалтерию после использования лимита.

Требование-накладная применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами. Накладную в двух экземплярах составляет материально ответственное лицо структурного подразделения, сдающего материальные ценности. Один экземпляр служит сдающему складу основанием для списания ценностей, а другой — принимающему складу для оприходования ценностей. Этими же накладными оформляются операции по сдаче на склад или в кладовую из производства остатков неизрасходованных материалов, если они ранее были получены по требованию, а также сдача отходов и брака. Накладную подписывают материально ответственные лица сдатчика и получателя ценностей и сдают в бухгалтерию для учета движения материалов.

Накладная на отпуск материалов на сторону применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям. Накладную выписывает работник структурного подразделения в двух экземплярах на основании договоров (контрактов), нарядов и других документов по предъявлению получателем ценностей доверенности, заполненной в установленном порядке. Первый экземпляр накладной передают складу для оформления отпуска материалов, второй — получателю материалов. При отпуске материалов самовывозом накладную, подписанную получателем, кладовщик передает в бухгалтерию для выписки расчетно-платежных документов, если материалы отпускались на условиях их последующей оплаты.

При отпуске материалов на сторону на основании накладной соответствующие сведения заносятся в регистры учета проводками:

- Дебет 62 (76) Кредит 91 — отражается договорная стоимость реализуемых материальных ценностей (включая НДС);

- Дебет 91 Кредит 68 (76) — отражается НДС, полученный (подлежащий получению) от покупателя;
- Ш Дебет 91 Кредит 10 — списывается стоимость реализованных материалов;
- Дебет 91(99) Кредит 99 (91) — отражается финансовый результат от реализации.

Карточка учета материалов применяется для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду и размеру; заполняется на каждый номенклатурный номер материала и ведется материально ответственным лицом (кладовщиком, заведующим складом). Записи в карточке делают на основании первичных приходно-расходных документов в день совершения операции.

В документах, форма которых не предусмотрена в типовых альбомах и утвержденных организацией самостоятельно, должны содержаться все обязательные реквизиты, предусмотренные пунктом 13 Положения по ведению бухгалтерского учета.

5.4. График документооборота

Создание первичных учетных документов или получение их от других организаций, их принятие к учету, обработка, передача в архив называются документооборотом. Движение первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется графиком документооборота. График документооборота может быть оформлен в виде схемы или приказа с перечнем работ по созданию, проверке и обработке документов в каждом подразделении организации, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Пример графика документооборота приведен в приложении к Положению о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденному Приказом Минфина СССР от 29.07.1983 № 105.

Разрабатывает график документооборота, как и учетную политику, главный бухгалтер, а утверждает руководитель организации.

Работники организации создают и представляют главному бухгалтеру применяемые на их участках первичные нетиповые документы. Эти первичные документы также должны быть утверждены в приложении к учетной политике.

График должен устанавливать рациональный документооборот, т.е. предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждого первичного докумен-

та определять минимальный срок его нахождения в подразделении. Правильное составление графика документооборота и его соблюдение способствуют оптимальному распределению должностных обязанностей между работниками, укреплению контрольной функции бухгалтерского учета и, наконец, обеспечивают своевременность составления отчетности.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за своевременную и качественную разработку документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота в организации осуществляет главный бухгалтер. Целесообразно вручить каждому работнику выписку из графика документооборота, в которой перечислены документы, относящиеся к сфере его деятельности.

Для каждого документа в бухгалтерском учете существует свой путь движения, свой документооборот. Однако для всех документов существуют пять основных этапов:

1) составление документа в момент совершения хозяйственной операции в соответствии с требованиями, предъявляемыми к его оформлению;

2) передача документа в бухгалтерию, где контролируются своевременность и полнота сдачи его для учетной обработки;

3) проверка принятых документов бухгалтером по форме (проверяются полнота и правильность оформления, заполнение обязательных реквизитов), по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей) и арифметическая проверка;

4) обработка документа в бухгалтерии, которая осуществляется в три этапа:

- таксировка (расценка) — предусматривает перевод натуральных и трудовых измерителей в обобщающий денежный измеритель. Например, передан табель рабочего времени, на основании которого рассчитывается заработная плата работников;

- группировка — подбор документов, однородных по экономическому содержанию (приход и расход товарно-материальных ценностей);

- контрировка — указание в первичном документе корреспонденции счетов по конкретной хозяйственной операции, вытекающей из содержания документа;

5) сдача документов в архив на хранение после составления по ним учетных регистров.

ПРИМЕР ГРАФИКА ДОКУМЕНТООБОРОТА ПО ПРЕДПРИЯТИЮ, УЧРЕЖДЕНИЮ

Утверждено приказом № _____ от _____

Наименование документа	Создание документа				Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
	количественное задание	ответственный за выписку	ответственный за оформление	ответственный за исполнение	ответственный за проверку	кто представляет	порядок представления	срок представления	кто исполняет	срок исполнения	кто исполняет	срок передачи
Требование.	2	цех	ОМТС бухгалтерия	склад	бухгалтерия	1 экз. - цех 2 экз. - склад	при отчете при реестре	ежедневно (до... ча... сов)	бухгалтерия	ежедневно	бухгалтерия	по истечении квартала

5.5. Контроль за исполнением документов

Контроль играет важную роль в системе документооборота. Контроль исполнения документов обеспечивает своевременное и качественное решение содержащихся в документе вопросов, охват всех контролируемых документов. Контроль исполнения – это непосредственная проверка и регулирование хода исполнения приказа или распоряжения, учет и анализ результатов исполнения контролируемых документов в установленные сроки. Контроль исполнения документов охватывает три группы

- контроль исполнения документов по существу содержащихся в них заданий или поручений. Такой контроль предполагает оценку документа в целом, то есть насколько правильно и полно решен вопрос. Такую оценку делает руководитель, либо по его поручению - помощник. Если руководитель удовлетворен решением проблемы - документ подписывается, если же не удовлетворен, то дополнительно прорабатываются неясные моменты и документ проходит повторное согласование. Контроль по существу содержания входит в обязательные должностные обязанности не только руководителей всех рангов, но и, при большом объеме контрольных документов, специального контрольного подразделения;
- контроль за соответствием документов формам составления и требованиям ГОСТов. Такой контроль может осуществлять помощник, специальная контрольная служба или технический работник бухгалтерии. Суть этого контроля сводится к проверке правильности оформления документа, наличия определенного бланка, полноты реквизитов, наличия всевозможных сопутствующих материалов.
- контроль исполнения документов в указанные сроки. Для подавляющего большинства документов устанавливаются сроки их исполнения, которые регламентируются законами и другими нормативными актами.

Сроки исполнения подразделяются на типовые и индивидуальные. Типовые сроки установлены законодательными и другими актами для таких документов, как:

- предложения, заявления и жалобы граждан — в срок до 1 месяца со дня поступления, не требующие дополнительного изучения и проверки — безотлагательно, но не позднее 15 дней;

- заявления и жалобы военнослужащих и членов их семей — не позднее 7 дней со дня поступления;
- запрос депутата Государственной Думы и члена Совета Федерации Федерального Собрания РФ — в срок до 20 дней;
- Поручения Президента РФ и Правительства РФ — в срок, указанный в поручении, либо в месячный срок со дня его подписания, с пометкой «срочно» — в 3-дневный срок, требующие дополнительного изучения — в 10-дневный срок;
- письма предприятий и учреждений — 30 дней;
- приказы и указания министров во исполнение документов Правительства РФ — согласно указанному сроку или в течение 30 дней. Индивидуальные сроки исполнения могут указываться в самих документах вышестоящих организаций, в резолюциях и указаниях руководителей. Индивидуальный срок исполнения документа может отличаться от типового срока. Как правило, индивидуальные сроки исполнения не должны превышать 10 дней. Если задание сложное и требует согласования и дополнительной проверки, то сроки могут удлиниться, но не более чем на 30 дней.

Сроки исполнения могут продлеваться в связи с дополнительным изучением и проверкой вопроса, но только с согласия лица их установившего, и с этой целью необходимо заблаговременно известить о целесообразности более полной проработки вопроса как лицо, поручившее исполнение, так и лицо, ожидающее результата по исполнению.

Контроль исполнения документов в общей системе документооборота касается следующих видов документов:

- распорядительные документы высших органов государственной власти: Президента Российской Федерации, Федерального Собрания Российской Федерации, Правительства Российской Федерации;
- распорядительные документы представительного органа (распорядительные документы Законодательного собрания области);
- распорядительные документы органа государственного управления (постановления губернатора области).

Кроме этих документов, на контроль также ставятся:

- протоколы совещаний при руководителе органа управления;
- поручения руководителя;

- входящая корреспонденция;
- письменные и устные обращения граждан.

Целью контроля является содействие своевременному и качественному исполнению документов, обеспечение получения аналитической информации, необходимой для оценки деятельности организации и ее структурных подразделений, а также конкретных сотрудников. Для достижения указанной цели система контроля исполнения документов включает в себя несколько последовательных этапов:

- а постановку документов на контроль;
- проверку своевременности доведения документов до конкретных исполнителей;
- предварительную проверку и регулирование хода исполнения;
- учет и обобщение результатов контроля исполнения документов;
- регулярное информирование руководителей органа управления о ходе исполнения документов;
- снятие исполненных документов с контроля.

Контроль исполнения носит многофункциональный характер, поэтому формы и методы его реализации многообразны. Как правило, наиболее эффективным является простейший контроль. Простейшие формы и методы требуют меньших усилий и более экономичны. К простейшим организационным формам контроля исполнения можно отнести:

- контрольные журналы;
- регистрационно-контрольные карточки (картотека);
- письменные отчеты;
- проверки.

Каждая из перечисленных форм имеет свою специфику, но при использовании любой из них необходимо соблюдать одно требование — не ограничиваться разговорами об исполнении, а давать объективную оценку положения дел, намечать и добиваться осуществления конкретных мероприятий.

Документ считается исполненным и снимается с контроля после исполнения заданий, сообщения результатов заинтересованным организациям и лицам или другого документированного подтверждения исполнения. Результаты исполнения отмечаются в контрольной карточке и на самом исполненном документе.

5.6. Порядок хранения документов

Первичные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность подлежат обязательному хранению в со-

ответствии с установленными порядком и сроками. Ответственность за обеспечение их сохранности в период работы и своевременную передачу в архив несет главный бухгалтер. До передачи документов в архив они должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах. Ответственность за это несут лица, уполномоченные главным бухгалтером. Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность.

Сроки хранения различных документов устанавливает Федеральная архивная служба России (Росархив), которая совместно с Госналогслужбой России 27.06.1996 утвердила Решение «Об изменении сроков хранения документов бухгалтерского учета». Срок хранения всех бухгалтерских документов — не менее 5 лет.

Документы временного хранения (до 10 лет) могут уничтожаться. Остальные документы должны быть.

Постоянное и временное хранение документов негосударственной части Архивного фонда Москвы обеспечивают их собственники в создаваемых для этих целей в организациях архивах.

Уничтожаются документы временного хранения при следующих условиях:

- 1) перечень документов к уничтожению должен быть согласован с местным архивом, на перечне документов должен стоять гриф одобрения архива;
- 2) срок хранения документов полностью истек;
- 3) должна пройти внешняя ревизия;
- 4) в организации должна быть создана экспертная комиссия;
- 5) составляется акт о выделении документов к уничтожению.

Подготовка документов для передачи в архив:

1. Снять обложку — скоросшиватель, убрать все скрепки.
2. Проверить хронологию (с января по декабрь).
3. Пронумеровать все документы карандашом в правом верхнем углу. В пачке должно быть до 250 страниц или до 4 см.
4. Составить опись документов (она должна находиться сверху пачки).
5. Составить лист — заверитель: «В деле подшито ... листов» (кладется снизу).
6. Надеть обложку или сдать в переплет.
7. Составить опись дел в трех экземплярах (первый и второй — в архив, третий — остается в организации).

За любые нарушения в области архивного дела на должностных лиц организаций может быть наложен штраф до 100 минимальных размеров оплаты труда (ст.17 гл.6 Закона г. Москвы от 28.11.2001 № 67). В частности, нарушение правил хранения, комплектования, учета или использования архивных документов влечет за собой предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц организаций — от 3 до 5 минимальных размеров оплаты труда (ст.13.20 гл. 13 КоАП РФ); неповиновение распоряжениям представителей Мосархива, а также воспрепятствование осуществлению ими их служебных обязанностей влечет за собой предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц организации — от 10 до 20 минимальных размеров оплаты труда (ст. 19.4 гл.19 КоАП РФ); неустранение в указанный срок отмеченных нарушений приводит к наложению административного штрафа на должностных лиц — от 5 до 10 минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц — от 50 до 100 минимальных размеров оплаты труда (ст. 19.5 гл. 19 КоАП РФ).

Передача документов в архив. Исполненные учетные документы хранятся в архиве. Хранение документов играет значительную роль в деле правильной постановки бухгалтерского учета. Рациональная система хранения обеспечивает не только целостность и сохранность документов в течение установленных законом сроков, но и возможность пользования ими в любой момент для всякого рода справок.

Подлежащие сдаче в архив документы предварительно располагаются в удобном для отыскивания порядке и подшиваются или переплетаются в особых папках, именуемых делами.

Расположение в делах документов в зависимости от их характера и назначения производится по тем или иным из следующих признаков:

- по предметному признаку (по вопросам, по операциям, например, кассовые документы, материальные документы, договоры, заказы, сметы);
- по корреспондентскому признаку (т.е. по наименованиям организаций, к которым относятся данные документы);
- по хронологическому признаку (по месяцам, а в пределах месяцев — по дням);
- по номерам документов.

Сдача дел в архив из структурного подразделения производится по графику, который составляется работником архива и согласовывается с руководителями структурных подразделений.

Эта работа проводится ежегодно. Дела с постоянным сроком хранения и сроком хранения свыше 10 лет, а также по личному составу, сдаются в архив по описи.

Дела принимаются работником ведомственного архива в присутствии работника структурного подразделения. При этом на обоих экземплярах описей напротив каждого дела делается отметка о наличии каждого дела. В конце описи делается заверительная надпись с указанием цифрами и прописью количества дел, которые переданы, с указанием отсутствующих номеров. Под заверительной надписью ставится печать, дата приема-передачи и подписи лиц, составляющих ее. Сверенные описью дела подбираются и увязываются в архивные связки толщиной до 20 см. Дела укладываются по возрастанию номеров, корешками на обе стороны.

Дела временного хранения до 10 лет передаются в ведомственный архив по номенклатуре дел. Так как во многих учреждениях архивы не имеют достаточных площадей, разрешают хранение этих дел центральной службой делопроизводства или структурным подразделением до истечения срока хранения, после чего дела подлежат уничтожению в установленном порядке (акт уничтожения).

Секретарем организации через 2 года проводится обработка дел и перекладывание их в другой шкаф, который образует начало будущего архива.

Архивы в зависимости от объема и характера хранимого в них материала подразделяются на центральный или общий и местные (текущий).

В центральном архиве хранятся дела законченных отчетных периодов (прошлых лет). В местных архивах хранятся дела по законченным операциям текущего отчетного периода (текущего года).

Порядок пользования документами из архива:

1. Для получения документов для дальнейшей работы из архива, обязательно разрешение руководителя предприятия.
2. Категорически запрещается делать на документах пометки, загибать листы, снимать копии без разрешения руководителя, переводить чертежи через кальку.
3. Сотрудникам, работающим в данной организации, документы выдаются под расписку без права выноса за пределы учреждения.
4. Документы по письменным запросам выдаются доверительным лицам по доверенности.

5. При снятии копии с документа, который находится в архиве, на подлиннике проставляется, когда и кому была выдана копия.

6. Лица, работающие с документами архива, несут полную ответственность за сохранение документов. В случае нарушения — привлекаются к ответственности в установленном законом порядке.

Документ, как носитель информации, выступает в качестве непереносимого элемента внутренней организации любого учреждения, предприятия, фирмы, обеспечивая взаимодействие их частей. Информация является основанием для принятия управленческих решений, служит доказательством их исполнения и источником для обобщений, а также материалом для справочно-поисковой работы.

Кроме того, документирование во многих случаях является обязательным, предписывается законом и актами государственного управления, поэтому оно является одним из средств укрепления законности и контроля.

От четкости и оперативности обработки и движения документов в конечном итоге зависит быстрота принятия решений. Поэтому в рациональной организации документообороту всегда уделяется большое внимание, особенно в бухгалтерии, где несвоевременная обработка финансовых документов может привести к отрицательным экономическим последствиям.

ГЛАВА 6

ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

6.1. Бухгалтерские учетные регистры

Первичные документы поступают в бухгалтерию фирмы, проверяются арифметические подсчеты, законность и целесообразность оформленных хозяйственных операций. После регистрации и экономической группировки их вводят в систему синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета. Сведения об остатках имущества, средств и источниках их формирования, данные о хозяйственных операциях из первичных документов и сводных ведомостях записываются в учетные регистры.

Учетные регистры представляют счетные таблицы определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой данных об имуществе и источниках их образования. Они служат для отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Учетные регистры делятся на хронологические и систематические. В хронологических регистрах дается информация о хозяйственных операциях, записывается в последовательности их совершения. В систематических учетных регистрах хозяйственные операции группируются по установленным признакам. Учетные регистры ведутся в форме книг, журналов ведомостей, карточек, машинограмм, отдельных листов. Синтетический учет осуществляется в синтетических регистрах, а аналитический учет - в аналитических регистрах. Записи в регистрах производятся вручную с использованием средств вычислительной техники. Записи по синтетическим счетам ведут в журналах-ордерах и Главной книге или заменяющих их машинограммах-ведомостях, а по аналитическим счетам каждая карточка регистрируется в реестре карточек. (Приложения 1, 2).

Правила исправления ошибок. Учетные регистры и первичные документы ведутся аккуратно, без помарок и подчисток. Обнаруженные ошибки, в зависимости от их характера, исправляются 3 способами:

- 1) корректурный,
- 2) дополнительной записи,

3) сторнировочной записи или «красное сторно» — имеются в виду обратные записи на уничтожение неправильной записи.

Корректурный способ - это зачеркивание тонкой чертой неправильных сумм и текста и надписи правильных сумм и текста с оговоркой о сделанном исправлении: вместо 100 тыс. отражено 120 тыс., следует зачеркнуть 120 тыс. и написать сверху 100 тыс. руб., а сбоку указать «зачеркнуто 120 тыс. руб. и сверху написано 100 тыс. руб. Исправленному верить» и подпись. На денежных документах-чеках, кассовых приходных и расходных ордерах никаких исправлений и помарок не допускается.

Дополнительные записи производятся в тех случаях, когда сумма хозяйственной операции указана меньше, ошибочно заниженной, за полученные товары с расчетного счета перечислены 12 тыс. руб., но сумма ее занижена до 10 тыс. руб. Была сделана бухгалтерская запись: Д-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» за товары, К-т сч. Расчетный счет» — 10 тыс. руб. Но следует перечислить 12 тыс. руб., то на недостающую сумму 2 тыс. руб. необходимо составить дополнительную проводку Д-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» за товары, К-т сч. «Расчетный счет» — 2 тыс. руб.

Дополнительные проводки делаются в текущем или следующем месяце. Так исправляются ошибки, если в учетном регистре отдельной строкой не записаны данные первичного учета или при отражении в учетном регистре ошибочно занижена сумма хозяйственной операции.

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

В отчетности фирмы за текущий год при инвентаризации допущены искажения отчетных данных, то исправления этих ошибочных данных производятся в отчетах за тот период — месяц, квартал, год, в котором были допущены ошибки, а также в нарастающих итоговых данных за квартал, с начала года во всех последующих отчетах.

Понятие о формах бухгалтерского учета. Строение учетных регистров определяется формой бухгалтерского учета.

Форма бухгалтерского учета — совокупность учетных регистров для отражения хозяйственных операций в последовательности и группировке приемами записей. Формы бухгалтерского учета — это простейшие бухгалтерские книги, мемориально-ордерная форма, современные рациональные построенные автоматизированные системы. В Российской Федерации широко применяются мемориально-ордерная, журнально-ордерная, таблично-перфокарточная и автоматизированная формы бухгалтерского учета. А на малых предприятиях распространилась упрощенная форма бухгалтерского учета.

Мемориально-ордерная форма учета. Порядок сочетания учетных регистров, их внешний вид, последовательность записей в них, использование счетной техники, построение документов и схема документооборота характеризуют форму бухгалтерского учета. Мемориально-ордерная форма на основе первичных документов или итогов накопительных ведомостей хозяйственных операций, оформленных документов составляют мемориальные ордера (порядки), где указываются номер, дата, содержание записи, коды (цифры) дебетуемых и кредитуемых счетов бухгалтерского учета, сумму операции. Мемориальные ордера фиксируются в регистрационном журнале, где в календарной последовательности записывают по каждому месяцу отдельно, номер ордера, его дату и итоговую сумму. По окончании месяца подсчитывается итог регистрационного журнала, который является контрольным. Его итог совпадает с итогом оборота по дебету и кредиту в оборотной ведомости по синтетическому учету.

Данные мемориальных ордеров разносят по счетам синтетического учета в Главной книге. Каждый счет предусматривает отдельные листы, где указывается начальное сальдо по счету, обороты по дебету с разбивкой по корреспондентскому счету и оборот по кредиту с разделением по корреспондентским дебетуемым счетам. Форма Главной книги следующая:

Главная книга											
Дебет		Счет 01 «Основные средства»						Кредит			
Дата	№ мемориального ордера	Кредит счетов			Итого	Дата	№ мемориального ордера	Дебет счетов			Итого
		8	87	и т.д.				47	87	и т.д.	
Сальдо на 1											
Итого											
Сальдо на 1											
Итого											

На основании Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам, которые используются в контрольных целях для получения обобщенной информации об имуществе, капитале, обязательствах, их изменениях. Аналитический учет обособляется от синтетического и ведется на карточках, в книгах и ведомостях.

Форма мемориального ордера:

Мемориальный ордер № 13

Запись 18 июля 1999 г.

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Сумма - 19 тыс. руб.

Подпись бухгалтера

Н. Бондарев

Мемориально-ордерная форма учета отличается простотой, но имеет существенные недостатки.

При ее ведении приходится составлять большое количество мемориальных ордеров, неоднократно записываются одни и те же данные в различных регистрах. Раздельное ведение синтетических и аналитических учетных регистров приводит к отставанию аналитического учета от синтетического.

В процессе совершенствования мемориальных ордеров и регистрационного журнала, регистры, основанные на группировках и накопительных ведомостях, заменили книги свободными листами, создали журнально-ордерную, более прогрессивную форму.

Схема мемориально-ордерной формы учета

Первичные документы

Кассовая книга

Группировочные накопительные ведомости

Регистрационный журнал

Мемориальные ордера

Картотека аналитических счетов

Главная книга

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Баланс

Оборотная ведомость по аналитическим счетам

Бухгалтерская финансовая отчетность

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета

Переход на план счетов бухгалтерского учета 2002 г. потребовал существенных изменений содержания и структуры журналов-ордеров и ведомостей.

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

1. В соответствии с Методическими рекомендациями по применению журнально-ордерной формы учета, рассматриваемая журнально-ордерная форма бухгалтерского учета носит рекомендательный характер. Предприятия самостоятельно адаптируют ее к конкретным хозяйственным условиям и учетной политике.

2. Данная форма учета рекомендуется для организации учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных организаций) независимо от их подчиненности, форм собственности и организационно-правовой формы.

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

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

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

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

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

5. Поскольку План счетов бухгалтерского учета 2000 г. предусматривает вариантность решения ряда учетных вопросов (приобретения материалов, учета затрат на производство, учета отгрузки и реализации продукции и др.), предлагается использовать варианты в содержании соответствующих учетных регистров.

Основные регистры журнально-ордерной формы бухгалтерского учета

В основе журнально-ордерной формы бухгалтерского учета лежат принципы накопления и систематизации данных первичных документов в учетных регистрах, позволяющие обеспечить синтетический и аналитический учет средств, источников и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета. Это исключает необходимость составления мемориальных ордеров.

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

Записи в накопительные регистры производятся в разрезе показателей, необходимых для управления финансово-хозяйственной и коммерческой деятельностью предприятия, а также для составления месячной, квартальной и годовой отчетности. Аналитический и синтетический учет осуществляется, как правило, в единой системе записей, используя для этого два вида журналы-ордера и вспомогательные ведомости.

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

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

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

Основными регистрами этой формы учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяются обычно в тех случаях, когда необходимые аналитические показатели слож-

но получить непосредственно в журналах-ордерах. Поэтому данные первичных документов предварительно группируются в ведомостях, а их итоги затем переносятся в журналы-ордера.

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

В порядке исключения кассовые операции, операции по расчетному счету и валютному счету в банке регистрируются в журнале-ордере по кредиту, а в ведомости по дебету счетов, предназначенных для учета указанных операций. Это необходимо для контроля, а также для того, чтобы не разобщать кассовые и банковские документы записями в различных журналах-ордерах.

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

По данным Главной книги составляется сальдовый бухгалтерский баланс. В тех случаях, когда остатки по бухгалтерскому учету необходимо показать в сальдовом балансе по нескольким статьям, запись производится на основании учетных регистров.

Главная книга открывается на год и служит для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления сальдового бухгалтерского баланса. В ней записываются сальдо на начало месяца (года), обороты по дебету и кредиту счетов и сальдо на конец месяца (года) по каждому синтетическому счету (в соответствии с действующим Планом счетов бухгалтерского учета). В Главной книге данные о текущих оборотах имущества (средств) записываются только по синтетическим счетам. Обороты по кредиту каждого синтетического счета отражаются одной записью, а обороты по дебету — в корреспонденции с кредитруемыми счетами. Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется путем подсчета сумм оборотов и сальдо по всем счетам бухгалтерского учета.

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

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

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

В качестве примера рассмотрим журналы-ордера по учету кассовых операций и операций по расчетному счету.

Учет кассовых операций

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

Согласно этого порядка все предприятия, независимо от форм собственности, обязаны хранить свои денежные средства в банках.

Наличные деньги, полученные из банков могут быть израсходованы только на те цели, на которые они получены (заработная плата, командировочные, хозяйственные расходы). Предприятия могут иметь в своей кассе остатки наличности, размер которых устанавливается банком по согласованию с руководителем предприятия.

Предприятия могут использовать наличные деньги из выручки в пределах норм, которые также устанавливаются банком по согласованию с руководителем предприятия.

Предприятия, имеющие постоянную выручку, могут расходовать наличные без ограничения, но лишь на оплату труда, закупку сельскохозяйственной продукции, закупку тары и вещей у населения. Вся денежная наличность сверх установленных лимитов сдается в банк на расчетный счет.

Прием наличности в кассу предприятия производится по приходному кассовому ордеру. Выдача денег из кассы производится по расходному кассовому ордеру. Приходные и расходные кассовые ордера регистрируются бухгалтером в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров. Расходные кассовые ордера, оформленные по расчетно-платежным ведомостям, регистрируются после их подачи. В приходных и расходных кассовых ордерах подчистки и исправления не допускаются.

Все поступления и выдача денег учитываются в кассовой книге. Каждое предприятие ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана печатью предприятия. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера. Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах, через копирку. Вторые экземпляры должны быть отрывными, они служат отчетом кассира. Первые экземпляры остаются в кассовой книге. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге запрещаются. Сделанные исправления заверяются подписью кассира и главного бухгалтера.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи им денег по каждому ордеру. В конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе, передает в качестве отчета 2-й отрывной лист с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

С 1 января 1999 года действуют новые унифицированные формы первичных документов по учету кассовых операций, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 18.08.98 г. за № 88.

Контроль правильности ведения кассовой книги возлагается на главного бухгалтера.

Бухгалтерский учет кассовых операций ведется по счету 50. Счет активный, сальдо дебетовое. По дебету счета 50 отражается поступление денег в кассу, а по кредиту выплата денег из кассы.

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

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

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

Учет операций по расчетному счету в банке

Основная часть расчетов между предприятиями осуществляется безналичным путем. Посредником выступает банк. Предприятие самостоятельно выбирает банки для своих расчетов и имеет право открыть несколько расчетных счетов. Безналичные расчеты регулируются на основании положения Центрального Банка РФ «О безналичных расчетах в РФ» от 08.09.2000 № 120-П.

В банке ведется лицевой счет предприятия, в установленные сроки предприятию дается выписка из расчетного счета, т.е. копия записей по лицевому счету предприятия. К выписке прилагаются оправдательные документы: платежное поручение, платежное требование, мемориальный ордер.

Расчетный счет может использоваться и при операциях с наличными денежными средствами. В этом случае применяются следующие документы: чек денежный — предъявляется банку для снятия с расчетного счета предприятия указанной в чеке суммы наличными, чек хранится в чековой книжке, а при получении денег отрывается и оставляется в банке, у предприятия остается корешок чековой книжки; объявление на взнос наличными — предъявляется банку при взносе на расчетный счет суммы наличных денежных средств, в подтверждение получения денег банк выдает квитанцию, которая служит оправдательным документом, по зачислению денег банк направляет предприятию вместе с выпиской ордер.

Учет операций по расчетному счету ведется по счету 51. Счет активный, сальдо дебетовое. По дебету счета 51 отражается поступление денег на расчетный счет, а по кредиту счета 51 — списание денег со счета.

Для учета операций, отражаемых на счете 51 «Расчетный счет», предназначены журнал-ордер № 2 и ведомость № 2 к нему. При этом в журнале-ордере записываются кредитовые

обороты по счету, а в ведомости — дебетовые. Записи в журнале-ордере и ведомости производятся на основании выписок банка по расчетному счету и приложенных к ним документов.

В журнале-ордере и ведомости записи делаются по корреспондирующим счетам итогами по нескольким выпискам банка. Когда записи производятся итогами по нескольким выпискам, в графе «Дата» должны быть указаны первое и последнее числа этих выписок.

Группировка сумм для отражения в журнале-ордере и ведомости необходимых итогов осуществляется путем подсчета соответствующих данных в выписках или приложенных к ним документах согласно приведенным в них бухгалтерским разметкам. Корреспонденция счетов указывается как в банковских, так и в первичных документах.

Остаток средств на расчетном счете в банке приводится в ведомости только на начало и конец месяца. Остаток средств на конец месяца определяется аналогично остатку средств по ведомости № 1. В течение месяца для оперативных целей используются данные об остатках средств, показанные в выписках банка.

Рассмотрим пример заполнения журнала-ордера № 2, ведомости № 2, ведомости В-4 и главной книги по счету 51 — расчетный счет.

Журнал хозяйственных операций за февраль 2004 г.

№	Дата	Содержание хозяйственных операций	Сумма	Проводка	
				Д-т	К-т
1.	10.02	1. Выдан аванс под поставку т.м.ц.	1500-00	60	51
		2. Выдана в кассу на з/п, хоз. нужды, командировочные.	500-00	50	51
		3. Принято от учредителя взнос уставного капитала.	200-00	51	75
2.	20.02	1. Возврат из кассы невыданной зарплаты.	50-00	51	50
		2. Оплата полученных т.м.ц.	800-00	60	51
		3. Получены денежные ср-ва за готовую продукцию, поставленную ранее.	2000-00	51	62
3.	28.02	1. Получен аванс под поставку готовой продукции.	5000-00	51	62
		2. Уплачен НДС в бюджет.	200-00	68	51
		3. Уплачен налог на прибыль.	300-00	68	51
ИТОГО:			10550-00		

Ведомость В-4 по счету 51 за февраль 2002 г.

№	Дата	Содержание хозяйственных операций	Счет	ОБОРОТЫ				Ск51
				к/с	Д51	К/с	К51	
			3000-00					
	01.02	Выдан аванс под поставку т.м.ц.						
	10.02	Выдано в кассу на з/п, хоз. нужды, командировку.				60	1500-00	
		Принято от учредителя взнос уставного капитала.		75	200-00		500-00	
	20.02	Оплата полученных т.м.ц.				60	800-00	
		Возврат из кассы невыданной з/п.				50	50-00	
		Получены ден.ср. за готовую продукцию, поставленную ранее.				62	2000-00	
	28.02	Уплачен НДС в бюджет.				68	200-00	
		Уплачен налог на прибыль				68	300-00	
		Получен аванс под поставку готовой продукции.				62	5000-00	
ИТОГО:							7250-00	6950-00

Журнал-ордер № 2 по КТ 51 за февраль 2002 г.

Дата	В дебет счета				Итого
	№ 60	№ 50	№ 60	№ 68	
10.02	1500-00	500-00			2000-00
20.02			800-00		800-00
28.02				500-00	500-00
ИТОГО:	1500-00	500-00	800-00	500-00	3300-00

Ведомость № 2 по ДТ за февраль 2002 г.

Дата	С кредита счета				Итого
	№ 75	№ 50	№ 62	№ 62	
10.02	200-00				200-00
20.02		50-00	2000-00		2050-00
28.02				5000-00	5000-00
ИТОГО:	200-00	50-00	2000-00	5000-00	7250-00

Таблично-перфокарточная форма

Перфораторы и табуляторы применяются с вычислительной техникой. Это форма учета основывается на принципах:

- основным носителем первичной исходной информации является первичный документ. Заполненные первичные документы группируются в пачки по признаку однородности и по участкам бухгалтерского учета: расходные кассовые ордера в одну пачку, акты по приемке на поступившие материальные ценности в другую, наряды на работу — в третью и т.д.;
- показатели предварительно кодируются и затем подлежат вычислительной обработке (например: материал основн. - код 01, склад ГСМ - код 02);
- показатели первичных документов, подлежащих вычислительной обработке, выделяются на документах жирной чертой;
- с помощью вычислительных машин-перфораторов выделенные на первичных документах показатели переносятся на машинный носитель — перфокарту;
- по каждому участку бухгалтерского учета (основные средства, расчетов по оплате труда, готовой продукции) создаются носители информации — массивы перфокарт;
- по каждому массиву перфокарт составляется контрольная ведомость (табуляграмма), позволяет определить правильность переноса информации с первичных документов на перфокарту;

■ рассортированная информация обрабатывается в вычислительных машинах-табуляторах с целью получения учетных регистров-табуляграмм, — ведомостей. По итогам табуляграмм-ведомостей получают дебетовые и кредитовые обороты, составляются оборотные ведомости по аналитическому и синтетическому счетам. После преобразований составляется баланс фирмы.

Схема прохождения обработки информации при этой форме бухгалтерского учета такова: первичный документ — перенесение на машинный носитель — создание массивов перфокарт — сортировка перфокарт по признакам — получение табуляграмм-ведомостей. Дальнейшая обработка таблично-перфокартной формы бухгалтерского учета стала автоматизированная форма, ориентированная на использование ЭВМ.

Автоматизированная форма бухгалтерского учета

Применение ЭВМ позволило усовершенствовать таблично-перфокартную форму бухгалтерского учета, базирующуюся на использовании счетно-перфокарточной техники. Автоматизированная форма бухгалтерского учета, которая заимствовала принципы таблично-перфокартной формы учета. Применение ЭВМ, периферийных устройств и ориентации фирм на совершенствование управления и развитие рыночной экономики внедряется автоматизированная форма бухгалтерского учета, основанная на методологических принципах:

- сохранение метода двойной записи по дебету и кредиту корреспондирующих счетов;
- организации программной индексно-последовательной взаимосвязи бухгалтерских счетов благодаря кодам стандартов, повторяющихся хозяйственных операций;
- разукрупнение объектов учета (не только по объекту в целом по конкретному поставщику и покупателю продукции);
- обеспечение автоматического ввода ряда данных хозяйственных операций в ЭВМ с документов через систему периферийного оборудования (счетчики, датчики);
- обработка в ЭВМ исходной информации по разным программам с учетом решения различных задач;
- индексация информации по каждому синтетическому и аналитическому счету и использование для формирования показателей оборотных ведомостей и Главной книги;
- получение на основе обработки информации сформированного банка данных на различных уровнях управления с учетом запросно-ответного режима;

- дифференциация объемов учетной информации по объектам управления и обеспечения ее совместимости и взаимосвязи с применением системы группировочных показателей и признаков;
- обеспечение условий для автоматического исчисления себестоимости продукции по конкретным видам продукции, выполняемых работ и услуг;
- обеспечение выдачи информации, необходимой для составления всех видов отчетности и оперативного управления фирмой;
- обеспечение органической связи всех видов бухгалтерского, оперативно-технического и статистического учетов. Все перечисленные принципы позволяют иметь эффективную автоматизированную форму бухгалтерского учета с применением ЭВМ, автоматизированных систем.

Организация учета в условиях автоматизированного рабочего места бухгалтера (АРМЕ).

Совершенствованию организации бухгалтерского учета способствуют создаваемые фирмами автоматизированные рабочие места (АРМ).

При решении проблем организации их выделяют несколько этапов:

- создание учетного аппарата отделами АОН на основе средств организации и вычислительной техники;
- создание локальной сети АРМ внутри учетного аппарата (многотерминальные системы);
- объединение локальных сетей документирования и обработки учетной информации и создание безбумажной технологии обработки информации.

Процесс создания и обработки документов проходит в виде последовательных фаз на разных участках. Фазы могут состоять из одного или нескольких каналов - обработки рабочих мест бухгалтера. Каналы обработки строятся в зависимости от средств оргтехники и вычислительной техники. Системные функции автоматизированного канала обработки информации на основе АРМБ обеспечивают - контролирующий ввод и вывод информации, организации хранения учетной информации на внешних носителях, защиту информации от несанкционированного доступа, целостность и защиту от физического разрушения и логическую обработку информации, обмен с другими информационными объектами. Основой АРМБ является микро-ЭВМ различных сетей, периферийное оборудование — дисп-

лей, накопители на магнитных дисках, лентах, устройство печати.

Основные функции АРМБ — это обработка учетной информации, информационно-справочное обслуживание производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, анализ функционирования АРМБ для учетного аппарата.

Первое направление - автоматизация учетного процесса, изготовление, регистрация документов, контроль использования и обработки документов.

Второе направление предполагает создание локальных баз данных нормативно-справочной информации. Наиболее широко применяется в фирмах программа «1С:Бухгалтерия». Они сравнительно недорогие, но мощные, универсальные бухгалтерские программы и применяются как при ведении простого, так и двойного учета. Программа построена по принципу «от простого к сложному». Ее применяют для простых операций - печатания платежных поручений, формирования оборотных ведомостей, реестров счетов, главной книги, отдельных отчетов. Программой автоматизируется бухгалтерский учет по всем разделам. Основным документом программы «1С:Бухгалтерия» является журнал операций.

На титульном экране предусматривается — название программы, сведения о разработчике, перечисляются функциональные клавиши и их назначение, меню, бланки запросов, списки документов. Название предприятия, отрасли, адрес, фамилии директора, главного бухгалтера Программа запоминает и выводит автоматически в документах. Контакты — раздел, Сервис. Установка параметров, операции — устанавливает дату на начало или конец рабочего квартала.

Остатки по счетам сводятся в Журнал операций. Для этого в нулевой счет предусмотрен вспомогательный активно-пассивный счет 00. Чтобы ввести сальдо по счету 50 «Касса» в размере 100 руб. устанавливается проводка — Д-т сч. 50 К-т сч. 00, который в журнале операций выглядит так:

Дата	Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции	№
21.12.2004	сч. 50	сч. 00	100	Остаток на сч. 50 = 100	0

Также вводятся остатки по другим счетам и приступают к установлению ввода хозяйственных операций в журнал Операций в виде бухгалтерских проводок или документов. Проводки вводят вручную или пользуются типовыми операциями. Они могут формироваться автоматически после ввода документов. Перечень документов, их внешний вид, способ формирования

проводок настраивается пользователем. Журнал операций представлен в виде таблицы («1С:Бухгалтерия», «Инфо-бухгалтер») или в виде обычного текстового файла «Турбо-бухгалтер». Каждый имеет свои достоинства и недостатки: в табличном виде проще делать выбор и сортировку по определенному признаку (по дебету счета, по кредиту счета, дате, комментариях и т.п.), а текстовый вид более нагляден и в такой Журнал операций можно вводить проводки любым текстовым редактором, независимо от Программы. Проводки и документы могут быть разделены на несколько журналов.

В Журнале Операций хранятся и классические проводки: Дебет - кредит - сумма и хранится информация об объектах аналитического учета (субконто), количестве и валюте. Для каждого значения субконто вводятся определенные параметры. По счету основных средств такими параметрами являются — код вида основных средств, первоначальная стоимость, годовая норма амортизации, материально-ответственное лицо и другие дополнительные параметры. Журнал Операций имеет и такие показатели: дата, дебет и номер документа, кредит и номер документа, субконто дебет, субконто кредит, цена, сумма, содержание операции.

При вводе проводки с использованием типовых операций программа запрашивает определенные данные (параметры) и на их основании строит проводки, вычисляет суммы, проставляет счета. По типовым операциям используются функции вычисления оборотов по счетам и остаткам на любую дату. Можно создавать операции, закрывающие счета, вычислять налоги, курсовую разницу - валютное покрытие. В программе «Бухгалтерия» существует 2 вида типовых операций: обычные и особый вид операций «документы и расчеты», которые формируют проводки не в момент ввода, а в момент расчета, при изменении алгоритма такой операции или при изменении внешних данных проводки будут перестроены автоматически.

Программа формирует необходимые сводные регистры - сальдово-оборотные ведомости, журналы-ордера, «шахматки», журналы по счетам, анализ счета - формы, которые необходимы бухгалтеру для расчета итоговых данных и формирования бухгалтерской отчетности.

Разные виды отчетов можно подготовить с помощью различных параметров. Используя режим формирования произвольных отчетов, изменяются существующие и создаются новые отчеты, справки, как внутренней, так и внешней отчетности. Бухгалтер может вносить коррективы в План счетов, схемы проводок, перечень объектов аналитического учета, формы докумен-

тов и регистров. Переход на международные стандарты учета и отчетности, условия рыночной экономики требуют совершенствования используемых форм учета.

6.2. Система счетов и двойная запись

Счет в бухгалтерском учете. На всех предприятиях ежедневно производятся хозяйственные операции, которые должны отражаться в балансе. Баланс составляется на последнюю дату отчетного периода (месяца, квартала, года). Повседневные изменения в составе имущества, обязательств и источников их формирования и текущего учета и контроля используется система счетов бухгалтерского учета. Системе счетов в бухгалтерском учете принадлежит особая роль как в теории, методологии бухгалтерского учета, так и практике его осуществления, так как с их применением реализуется проблема двойственного отражения информации, ее накопления и обобщения. Запись по счетам осуществляется методом двойной записи.

Счет бухгалтерского учета - это способ группировки, текущего контроля и отражения хозяйственных операций с имуществом, источниками его формирования и хозяйственными процессами. Счет — это накопитель информации для последующего обобщения и использования для составления отчетности и анализа, для принятия решения руководства фирмы. Счет представляет таблицу из 2 частей с названием и наименованием объекта учета: счет «Материалы», счет «Уставной капитал», счет «Основное производство», счет «Основные средства» и т.д. Первая часть — для занесения записей — дебета. Вторая часть — для записи — кредита.

Образец написания счета:

Счет 10 Материалы	
Дебет	Кредит
С	

На счетах отражаются хозяйственные операции в количественном и в стоимостном выражении. Левая часть называется дебетом (Д-т), правая часто — кредитом (К-т). Для обозначения остатков на счетах бухгалтерского учета пользуются термином

«Сальдо» (остаток счета). Если сальдо на начало месяца C_1 а на конец года, месяца — C_2 . Для отражения хозяйственных операций на счетах необходимо документированное подтверждение — в виде первичных бумажных документов установленной формы, а также машинные носители - дискеты, магнитные ленты. Они имеют одинаковую юридическую силу. Все счета бухгалтерского учета делятся на активные и пассивные. На активных счетах остатки (сальдо) только дебетовые. Пассивные счета -на которых учитываются источники формирования имущества, их наличие, состав и движение, и обязательства. На пассивных счетах - сальдо - кредитовое.

По активному счету отражаются по дебетовой стороне счета — остатки на начало и конец остаток на конец периода. По кредитовой стороне счета — записываются хозяйственные операции, вызывающие уменьшение остатка.

Остатки на конец месяца определяются по формуле:

$$C_2 = C_1 + \text{ОбД.} - \text{ОбК.}$$

где ОбД — оборот по дебиту счета;

ОбК — оборот по кредиту счета.

Образец заполнения активного счета:

Активный 10 счет «Материалы»

Дебет	Кредит
C_1 – остаток на начало операции 10 тыс. р. Увеличение остатка	Уменьшение остатка – 3 тыс.
Увеличение + 5 тыс. р. + 2 тыс. р.	
Оборот по дебету счета 7 тыс. р. C_2 – остаток на конец операции 14 тыс. р.	Оборот по кредиту счета – 3 тыс.

При записях хозяйственных операций в активные счета могут заноситься две ситуации:

- 1) сумма начального остатка и сумма оборота по дебету должны быть больше суммы показываемому по кредиту счета и определяется по формуле C_2 ;
- 2) сумма начального остатка и сумма оборота по дебету счета равны сумме, показываемой по кредиту счета. В этом случае сальдо на конец периода 0.

Схема записей на пассивном счете имеет вид:

Пассивный счет: № 80 «Уставный капитал».

Дебет	Кредит
Уменьшение остатка в результате хоз. операции 50 тыс. руб.	C_1 – остаток на начало операции 100 тыс. руб.
	Увеличение остатка в результате хоз. операции 10 тыс. руб.
Оборот по дебету 50 тыс. руб.	Оборот по кредиту 10 тыс. руб. C_2 – остаток на конец операции 60 тыс. руб.

По пассивному счету, на котором учитываются источники формирования имущества и средств, отражаются: на кредитной стороне - остаток на начало проведения операции C_1 ; хозяйственные операции с увеличением остатка в результате хозяйственной операции и C_2 - остаток на конец проведения операции; на дебетовой стороне остатки не показывают, а лишь хозяйственные операции, уменьшающие остаток. Определение остатка по пассивному счету на конец периода по формуле:

$$C_2 = C_1 + \text{ОбК} - \text{ОбД.}$$

При записях на *пассивном* счете могут быть 2 ситуации: 1) сумма начального остатка и сумма оборота по кредиту счета должны быть больше суммы, записанной по дебету счета. Остаток на конец проведения хозяйственной операции определяется по формуле C_2 .

Во второй ситуации сумма начального остатка и сумма оборота по кредиту счета равна сумме, показываемой по дебету счета. В этом случае сальдо на конец периода не будет.

Остатки по активным счетам, на которых записываются средства и имущество фирмы, а по пассивным счетам показываются источники формирования. Затем указывается в активе и пассиве баланса.

Активно-пассивные счета имеют признаки как активных, так и пассивных счетов. В них остаток может быть и дебетовым и кредитовым (развернутое сальдо). Счет: Расчеты с дебиторами и кредиторами (76). Дебетовое сальдо показывает сумму дебиторской задолженности и отражается в активе баланса. Кредитовое сальдо показывает сумму кредиторской задолженности и отражается в пассиве баланса.

Развернутое сальдо в активно-пассивных счетах в обычном порядке не определяется, так как для этого требуется проводить аналитический учет о состоянии расчетов с каждым деби-

тором и каждым кредитором (покупателем и поставщиком). Сальдо выводится по каждому покупателю и поставщику отдельно, затем подсчитывается общая сумма дебиторской и кредиторской задолженности. Каждая операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды — методом двойной записи. хозяйственные операции записываются на счетах в хронологическом порядке. Взаимосвязь между счетами называется корреспонденцией счетов. Она выражается записью данных от хозяйственных операций по дебету активного и кредиту пассивного счета или наоборот.

Корреспонденция счетов

Корреспонденцию счетов по каждой хозяйственной операции отражают методом двойной записи на счетах бухгалтерского учета в 4 этапа.

Пример:

Отпущен со склада в основное производство 400	приобретен за наличные материал у поставщика на сумму 100 тыс. руб.
---	---

I этап	Согласно этой операции участвуют счета «Материалы (10), Расчеты с поставщиками и подрядчиками (60) и счет «Касса» (50).
II этап	Устанавливаем, как эти объекты учета связаны с балансом предприятия — характеризуют имущество (актив) или источники формирования этого имущества (пассив).

Счет «Материалы» (10)

Дебет		Кредит	
C ₁	700	4) Основное производство	400
1) К-т сч. Расчеты с поставщиками и подрядчиками	100		
Итого по обороту	100	Оборот по кредиту счета	400
C ₂	400		

Счет «Касса» (50)

Дебет		Кредит	
C ₁	1	1) Д-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	100
3) К-т сч. Расчетный счет	400		

Дебет		Кредит	
		7) Д-т сч. «Расчеты с персоналом по оплате»	280
Итого оборот по дебету	400	Итого оборот по кредиту счета	380
C ₂	21		

Счет «Расчет с поставщиками и подрядчиками» (60)
(счет пассивный)

Дебет		Кредит	
1) К-т сч. «Касса» (50)	100	C ₁	60
		2) Д-т сч. «Материалы» (10)	100
Итого оборот по д-т	100	Итого оборот по кредиту	160
		C ₂	60

Счет «Расчетный счет» (51)
(активный)

Дебет		Кредит	
C ₁	450	3) Д-т сч. «Касса»	400
Итого оборот	-	Оборот по кредиту	400
C ₂	50		

Счет «Основное производство» (20)
(активный)

Дебет		Кредит	
C ₁	360	5) Д-т «Готовая продукция» (43)	800
4) К-т сч. «Материалы» (10)	400		
6) К-т сч. «Расчеты с персоналом по оплате (70)»	280		
Итого оборот	680	Итого оборот по кредиту	800
C ₂	240		

Счет «Готовая продукция» (43)
(активный)

Дебет		Кредит	
C ₁	30		
К-т сч. «Основное производство»	800		
Итого по дебету	800	Оборот по кредиту	-
C ₂	830		

**Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда»
(счет пассивный)**

Дебет		Кредит	
7) К-т «Касса»	280	С ₁ 6) Д-т «Основное производство»	15 280
Итого по обороту	280	Оборот по кредиту С ₂	280 15

Третий этап. Необходимо определить, как данная хозяйственная операция повлияла на валюту баланса: увеличила или уменьшила, оставила ли без изменения. Затрагивает только имущество — актив, то она относится к I типу хозяйственных операций.

Четвертый этап. Исходя из схем записей на активном и пассивном счетах необходимо установить, какой из 2 счетов бухгалтерского учета по данной операции дебетуется, а какой кредитуется. В результате приобретения материалов на активном счете «Материалы» произошло увеличение сумм, поэтому счет «Материалы» дебетуется, а в кассе стало меньше наличных, поэтому по счету «Касса» эта сумма отражается по кредиту и запись имеет вид:

Д-т сч. «Материалы», К-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 100 тыс. руб.

Д-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. «Касса» — 100 тыс. руб.

Все четыре этапа выполняются по каждой хозяйственной операции.

Практически в финансово-хозяйственной деятельности есть такие операции, которые отражают по дебету одного и по кредиту другого или нескольких счетов (сложн, корреспонденции). Так, если начислена зарплата 100 тыс. руб.: рабочим основного производства — 400 тыс. руб., вспомогательного производства — 250 тыс. руб., аппарату управления — 100 тыс. руб. Это значит, проведенная операция будет отражена по дебету счетов:

Основное производство (20) - 400 тыс. руб.

Вспомогательное производство (23) — 250 тыс. руб.

Общепроизводственные расходы (25) — 250 тыс. руб.

Общехозяйственные расходы (26) — 100 тыс. руб.

и по кредиту счетов:

Расчеты с персоналом по оплате труда (70) — 1000 тыс. руб.

**Метод двойной записи,
контрольное и информационное значение**

Каждая хозяйственная операция затрагивает два объекта, а счета Фирма покупает материалы с одной стороны - увеличивается материал, а с другой стороны - уменьшаются средства за счет которых они приобретены - указывает, за какой источник они поступили - куплены за наличные, за использованный кредит или образовалась задолженность поставщикам. Двойственное отражение хозяйственной операции заключается в том, что она должна быть записана по дебету одного и кредиту другого счета в одинаковой сумме. При использовании корреспондентских счетов с применением метода двойной записи участвуют 3 составляющих метода двойной записи - описание хозяйственной операции, дебетуемый счет и кредитуемый счет. В России применяются две шкалы, дающие обоснование методу двойной записи: экономический и оперативно-балансовый.

Принцип двойной записи имеет важное контрольное значение. При оплате счета поставщика сумма платежа должна соответствовать сумме поступивших и оприходованных ценностей. При отпуске материалов со склада в цех стоимость материалов в цехе или величина наличных денег, полученных в кассу с расчетного счета, соответствуют данным кассира и показаниям выписки банка с этого счета. В бухгалтерском учете проводится встречная проверка документов по оплате и приходу товарно-материальных ценностей, переброске от одного лица другому, реализации - по зачислению выручки и обороту по продаже. Принцип двойной записи, называемый двойной бухгалтерией, а Гете И.В. считал «одним из прекраснейших изобретений ума человеческого». Все это экономический подход. Но наиболее полное научное обоснование методу двойной записи дает оперативно-балансовый подход. Сущность двойной записи объясняется строением баланса, где с двух сторон рассматривается его имущество: по составу и размещению (актив баланса), по источникам формирования этого имущества (пассив баланса). Итоги статей актива и пассива баланса всегда равны. Каждая операция затрагивает 2 статьи баланса, что характеризуется влиянием на баланс 4 типов операций, которые изменяют или только имущество фирмы (актив баланса) или только источники формирования имущества (пассив баланса) и одновременно и имущества, и источники его образования (актив и пассив баланса). Необходимость метода двойной записи заключается из целостности балансовой группировки имущества фирмы. Киберне-

тика и информатика подтвердили, что двойная запись является методическим приемом со всеобщим характером.

Двойной записью реализуется кибернетический подход к организации информации как системы, состоящей из отдельных элементов, соединенных между собой двусторонними связями. Этот подход применяется при построении матричных моделей и сетевых графиков.

Один из способов обобщения данных бухгалтерских счетов в балансе фирмы — это составление оборотной ведомости. Оборотная ведомость позволяет обобщить учетную информацию, отражаемую на счетах бухгалтерского учета. Она составляется на конец месяца на основании данных счетов об остатках (сальдо) на начало и конец месяца и оборотах по дебету и кредиту счетов за месяц. В нее записывают все используемые на фирме счета и для каждого счета отведена одна строка. В ведомости есть три пары колонок, где показываются начальное сальдо, обороты по дебету и кредиту счетов и конечное сальдо. Соблюдается попарное равенство итогов в колонках — итог дебетовых начальных сальдо равняется итогу кредитовых начальных сальдо, итог дебетовых конечных сальдо — итогу кредитовых конечных сальдо. Равенство итогов сальдо по дебету и кредиту счетов на начало и конец месяца подтверждается строением бухгалтерского баланса. Итог дебетовых сальдо по счетам показывает сумму имущества фирмы, а итог кредитовых сальдо — сумму источников образования этого имущества.

Равенство итогов дебетовых и кредитовых оборотов по всем счетам подтверждает сущность метода двойной записи, т.к. каждая хозяйственная операция отражается дважды по дебету одного счета и кредиту другого в одинаковых суммах.

Равенство между собой итогов дебетовых и кредитовых оборотов по счетам в оборотной ведомости должны быть также равны итогу в журнале регистрации хозяйственных операций. Это равенство объясняется тем, что сумма каждой хозяйственной операции записывается в журнал регистрации хозяйственной операции, так и в счетах бухгалтерского учета по дебету и кредиту.

Попарное равенство итогов оборотной ведомости по счетам имеет контрольное значение, равенство показывает на отсутствие ошибок. Оборотная ведомость по счетам синтетического учета оценивает общее состояние имущества и источников его образования за отчетный период.

Шахматная оборотная ведомость по счетам синтетического учета составляется по шахматной форме, она включает корреспонденцию счетов и является более сложной и громоздкой по строению.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

№	Наименование счетов	Сальдо на начало		Оборот		Сальдо на конец	
		д-т	к-т	д-т	к-т	д-т	к-т
1.	Материалы (10)	700	—	100	400	400	—
2.	Готовые изделия (40)	30	—	800	—	830	—
3.	Основное производство (20)	360	—	680	800	240	—
4.	Касса (50)	1	—	400	380	21	—
5.	Р/с (51)	450	—	—	400	50	—
6.	Расчеты с поставщиками (60)	—	60	100	100	—	60
7.	Расчеты по оплате (70)	—	15	280	280	—	15
8.	Другие счета	—	1466	—	—	—	1466
Итого		1541	1541	2760	2760	1541	1541

В эту оборотную ведомость вносят остатки на начало и конец по каждому счету, итоги дебетовых и кредитовых оборотов. Итоги оборотов по дебету и кредиту счетов равны между собой, они вытекают из метода двойной записи, операции одновременного записывания по дебету одного и кредиту другого счета в одинаковых суммах.

Пример:

Д-т	Основ. ср	-т	Д-т	Основ. ср.	-т
С _н 1) 800				С _к 1) 800	

Счета синтетического и аналитического учета

Для обобщения характеристики объектов учета средств, источников и фактов хозяйственной деятельности используют синтетические счета. Они отражают данные экономических группировок имущества фирмы, источников его формирования в обобщенном виде в денежном выражении. Это счета: «Материалы», «Основные средства», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчет с поставщиками и подрядчиками» (60).

Аналитические счета - детализированные счета, позволяют иметь сведения по каждому покупателю, по видам вырабатываемой продукции, по каждому работнику организации. Аналитические счета осуществляются в денежном и натуральном измерении. Субсчета являются промежуточной группировкой ана-

литических счетов в пределах соответствующего синтетического счета. Синтетические счета являются счетами I порядка. Аналитические счета могут быть III, IV, V и т.д. порядка в зависимости от поставленной задачи.

Аналитические и синтетические счета взаимосвязаны — на аналитических счетах отражаются те же виды имущества, что и на синтетических счетах, но по более дробным экономическим группировкам. Общие итоговые данные аналитических счетов равны итоговым синтетическим счетам.

По синтетическому счету «Материалы» могут быть открыты такие субсчета, как «Сырье и материалы», «Покупные полуфабрикаты», «Комплектующие изделия, конструкции и детали», «Топливо», «Тара и тарные материалы», «Запасные части», «Прочие материалы». Эти счета относятся к счетам II порядка. Каждый из перечисленных субсчетов может детализироваться по аналитическим счетам. Субсчета «Сырье и материалы» детализируются на такие счета, как «Основные материалы», «Вспомогательные материалы». Это аналитические счета III порядка. Далее детализируются данные, отражаются на аналитическом счете «Основные материалы» в его развитии открываются аналитические счета «Черные металлы», «Цветные металлы», «Лесоматериалы», «Химикаты» — это аналитические счета IV порядка.

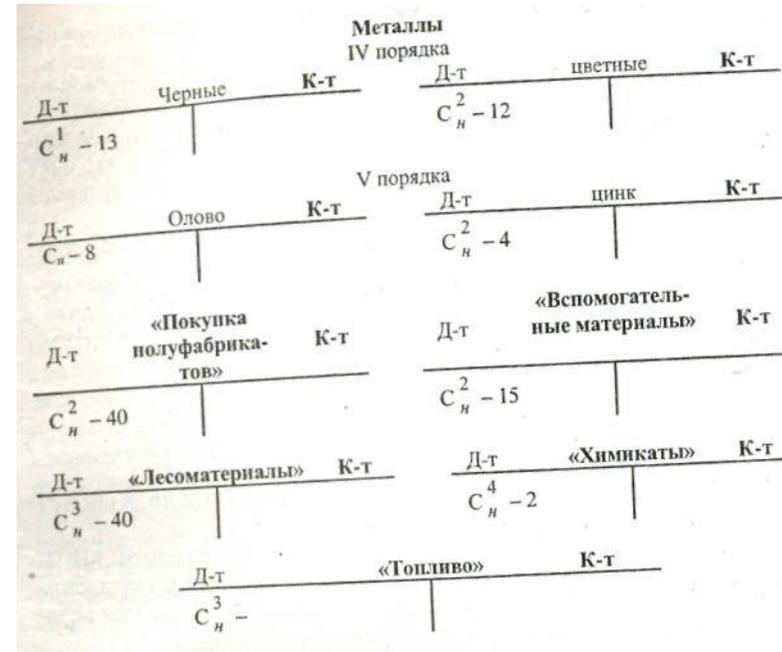
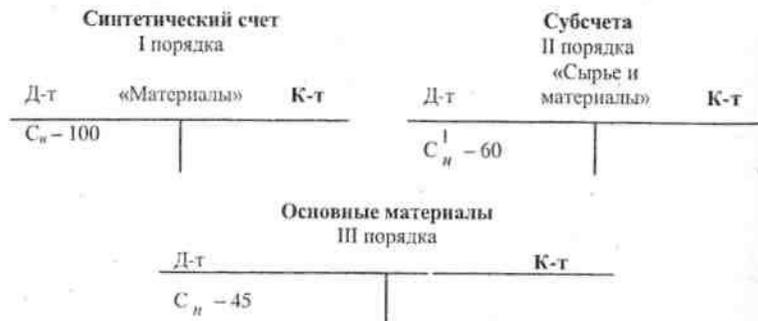
$$(C_n^1 + C_n^2) \text{ V порядка} = C_n^2 \text{ IV порядка}$$

$$(C_n^1 + C_n^2 + C_n^3 + C_n^4) = C_n^1 \text{ III порядка}$$

$$(C_n^1 + C_n^2) \text{ III порядка} = C_n^1 \text{ II порядка}$$

$$(C_n^1 + C_n^2) \text{ II порядка} = C_n^1 \text{ I порядка}$$

Взаимосвязи между синтетическими и аналитическими счетами



Большая номенклатура материальных ценностей с ручной обработкой приходных и расходных документов вызывает трудности в организации учета и контроля за сохранностью. Особенно трудным является аналитический учет материальных ценностей. Массовость, однотипность и постоянная повторяемость большинства хозяйственных операций создают благоприятные условия для эффективного использования вычислительной техники и различных технических средств на участке материального учета.

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

Классификация счетов бухгалтерского учета

План счетов представляет схему регистрации и группировки средств, источников и хозяйственных операций в бухгалтерском учете. План счетов содержит наименование счетов, код или номер счета, номер и наименование субсчета. Субсчет — это счет II порядка, который открывается в развитие счета основного или счета I порядка (Приложение 1 к теме 3).

Например счет «Материалы» имеет код 10 и 9 субсчетов. Записываются счета так:

- 10-1 «Сырье и материалы»
- 10-2 «Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали»
- 10-3 «Топливо»
- 10-4 «Тара и тарные материалы»
- 10-5 «Запасные части»
- 10-6 «Прочие материалы»
- 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»
- 10-8 «Строительные материалы»

10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, МБП. Все счета сгруппированы в 8 разделов. Полный план насчитывает 80 счетов I порядка и более 70 субсчетов. Имеются забалансовые счета бухгалтерского баланса.

Классификация счетов по экономическому содержанию предусматривает их подразделение на 5 групп (видов).

Первая группа составляет счета, предназначенные для обобщения информации, отражения и контроля имущества фирмы или средств и источников его формирования. Эта группа включает счета по учету основных средств, материальных ресурсов, готовой продукции, дебиторов, кредиторов, расчетов с поставщиками. Счета этой группы показывают состав и размещение имущества фирмы и источники его образования. Остатки по этим счетам непосредственно отражаются в балансе фирмы.

Вторая группа — включает счета, предназначенные для регулирования оценки средств. Счета этой группы связаны со счетами I группы и корректируют их суммы. Они играют двойную роль. С одной стороны они показывают регулирующие (корректировочные) показатели, которые показывают на анализ информации на счетах I группы. С другой стороны, они имеют самостоятельное аналитическое значение. Если производится дооценка средств, как увеличение оценки по балансовому счету, то регулирующую оценку и сумма его остатка прибавляется к сумме остатка основного счета. Например счет «Заготовление и приобретение материалов». Если же оценка средств или их ис-

точника должна быть уменьшена, то регулирующий счет является контрарным и сумма его остатка подлежит вычитанию из суммы остатка основного (регулируемого) счета. Контрарные счета используются для регулирования показателей активных и пассивных счетов. В соответствии с этим счета бывают контрактивными и контрпассивными.

Контрактивные счета применяются для регулирования показателей активных счетов, как «Амортизация нематериальных активов», «амортизация основных средств». Так «Амортизация основных средств» регулирует оценку средств, учитываемых по активному счету «Основные средства». Но «амортизация основных средств» имеет самостоятельное значение и предназначен для обобщения информации об уменьшении стоимости основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности и долгосрочно арендуемых. Амортизация определяется ежемесячно исходя из установленных норм амортизационных отчислений. Так «Амортизация нематериальных активов» регулирует первоначальную оценку нематериальных активов, отражаются на счете «Нематериальные активы». Одновременно он предназначен для обобщения информации о начисленной амортизации. Величина амортизации по нематериальным активам определяется ежемесячно по нормам, исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, норма износа устанавливается в расчете на (20) десять лет, но не более срока деятельности предприятия.

Контрпассивные счета используются для регулирования показателей пассивных счетов.

Третья группа включает счета, предназначенные для отражения и контроля отдельных стадий кругооборота средств предприятия. Счета этой группы позволяют определить расходы на производство основной и вспомогательной продукции в целом, по отдельным цехам, на отдельные виды продукции. Информация счетов этой группы дает возможность установить экономию или перерасход, полученным в процессе производства продукции. Счета III группы подразделяются на 2 подгруппы: коммуняционные и собирательно-распределительные.

К коммуняционным относятся счета, когда можно определить себестоимость продукции: «Основное производство», «Вспомогательное производство», «Капитальные вложения». Экономическое содержание записей по счету (20) «Основное производство» — по дебету счета учитываются остатки незавершенного производства на начало и конец периода и фактически про-

изводственные затраты согласно применяемой номенклатуре расходов. По дебету счета «Основное производство» прослеживается формирование каждой статьи себестоимости продукции, взаимосвязанной с соответствующими счетами (корреспонденции счета), по кредиту счета 20 «Основное производство» указывается фактическая себестоимость продукции, и возвраты, отходы, попутная продукция. Экономическое содержание записей по счету 23 «Вспомогательные производства» следующее: по дебету счета записываются остатки незавершенного производства на начало и конец месяца, обобщается информация о фактических затратах вспомогательных производств (обслуживание основного производства — электроэнергией, паром, газом, транспортом, ремонт основных средств, запчастей). По дебету счета отражается факт прямых расходов вспомогательных производств, потери от брака. По кредиту счета «Вспомогательные производства» показываются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции. Остатки по счетам «Основное производство», «Вспомогательное производство» записываются в балансе фирмы в II разделе «Оборотные активы» актива баланса по статье «Затраты в незавершенном производстве». Собираательно-распределительные счета предназначены для собирания и распределения расходов по отдельным видам и стадиям производства. К этой подгруппе относятся счета «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Коммерческие расходы». Особенность счетов этой подгруппы состоит в окончании учетного периода, они закрываются, собранные на них расходы распределяются согласно нормативным актам между объектами учета, переходящего остатка не имеют и в балансе не отражаются. Экономическое содержание записей по счету «Общепроизводственные расходы» записываются по дебету счета, фактически произведенные расходы по обслуживанию основного и вспомогательного производства. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования и затрат на ремонт основного производственного назначения, расходы по страхованию производственного имущества, расходы на отопление, освещение, содержание производственных помещений, арендная плата за производственные помещения, машины, оборудование, другие арендуемые средства, оплата труда производственного процесса, персонала, занятого обслуживанием производства. По кредиту счета «Общепроизводственные расходы» показаны распределение собранных расходов и отношение их на счет «Основное производство», счет «Вспомогательные производства». По дебету счета «Общехозяйственные расходы» (26) отражается фактическая информация об управленческих и хозяйственных

расходах, не относящихся к производственным процессам: административно-управленческие расходы, содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств управления и общехозяйственного назначения, расходы по оплате инженерных, аудиторских и консультационных услуг.

По кредиту счета «Общехозяйственные расходы» проводится распределение собранных расходов с отношением сумм на счет «Основное производство» или «Вспомогательные производства», если обслуживающие производства выполняли работы и услуги на сторону. Счет «Общехозяйственные расходы» переходящего остатка не имеет и отражения в балансе не находит.

К собираательно-распределительным счетам относится счет (44) «Расходы на продажи», который предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции. Этот счет используется фирмой материального производства. По дебету счета отражаются фактические расходы на тару, упаковку, расходы на складе, готовой продукции, по доставке продукции на станции отправления, погрузки в вагоны, суда, автомобили и др. транспортные средства, комиссионные сборы, уплачиваются посреднические, рекламные расходы и другие аналогичные по назначению расходы. По кредиту счета «Коммерческие расходы» показывается распределение производственных расходов. Они списываются на счет «Продажи». Распределение коммерческих расходов регулируется нормативными актами.

Четвертая группа включает счета для обобщения информации о формировании и использовании финансовых результатов деятельности фирмы в отчетном году. Это счет «Прибыли и убытки» (99). В зависимости от конечного финансового результата может быть активным и пассивным. Счет «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности фирмы в отчетном году. Прибыль или убыток складывается из финансового результата от реализации продукции, доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Экономическое содержание записей по счету «Прибыли и Убытки» следуют по (Д-т) дебету счета в течение отчетного периода, отражая убытки, потери, а по кредиту (К-т) - прибыли и доходы фирмы.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчет-га период показывает конечный финансовый результат отчет-го года. На счете «Прибыли и убытки» в течение отчетного ода записывают прибыль и убытки от реализации готовой про-

дукции, сдачи работ и услуг, валовой доход от реализации товаров и тары, прибыль и убыток от реализации, доход и убыток от прочего выбытия основных средств, иных материальных ценностей, прочих активов, ценных бумаг, доходы от долевого участия, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащих фирме, доходы от сдачи имущества в аренду, от погашения дебиторской задолженности, присужденные штрафы, пени, неустойки и др. санкции, возмещение причиненного ущерба и убытков, судебные издержки. По окончании отчетного года счет «Прибыли и убытки» закрывается. Заключительные записи, сумма налога на прибыль в бюджет по годовому расчету и суммы отчисления в другие фонды, перераспределенная прибыль (убыток) отчетного года, которая списывается со счета «Прибыль и убытки» (99) в кредит (дебет) счета «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток) (84).

К финансово-результатным счетам относят также счет «Расходы будущих периодов». Он предназначен для обобщения информации о доходах, полученных и начисленных в отчетном периоде по относящейся к будущим отчетным периодам по недостачам за прошлые годы, и размеры сумм, подлежащих взысканию с виновных лиц и балансовой стоимостью по недостачам, ценностей.

Пятая группа — составляет забалансовые счета для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих фирме, но временно находящихся в распоряжении, условных прав и обязательств. В эту группу включаются «Арендованные основные средства», «Товарно-материальные ценности, принятые на материально-ответственное хранение», «Материалы, принятые в переработку», «Товары, принятые на комиссию», «Оборудование, принятое для монтажа» и т.д.

Забалансовые счета не корреспондируют с другими счетами. В них делаются односторонние записи только по дебету (увеличение) или по кредиту (уменьшение). Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований анализа финансово-хозяйственной деятельности фирмы, для контроля управления, составления отчетности и ориентации предприятия в рыночной экономике. Предприятия могут уточнять содержание отдельных из них, исключать и объединять, вводить дополнительные субсчета.

Аналитические счета III и более порядка открываются в зависимости от поставленных задач, обоснования места и роли предприятия в рыночной экономике.

Синтетические счета, группировки и открытие субсчетов

приводятся в инструкции по применению Плана счетов, дана корреспонденция счетов с другими счетами бухгалтерского учета.

План счетов бухгалтерского учета - основа системы организации учета

План счетов - систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета, классифицированных по экономическому содержанию. Новый План счетов действует с 1 января 2001 г. и применяется всеми предприятиями, ведущими учет по двойной системе (кроме банков и страховых организаций).

В Плане счетов приведены наименования и коды синтетических счетов I порядка и субсчетов II порядка.

Счета бухгалтерского учета объединены в следующие 9 разделов:

- 1) Основные средства и другие долгосрочные внеоборотные активы.
- 2) Производственные оборотные средства, запасы.
- 3) Затраты на производство.
- 4) Готовая продукция, товары.
- 5) Денежные средства.
- 6) Расчеты.
- 7) Финансовые результаты.
- 8) Капитал.

Вопросы:

1. Что такое счета бухгалтерского учета?
2. Объясните дебет, кредит счета.
3. Экономическое содержание записей на активные пассивные счета.
4. Схема записей на активных и пассивных счетах.
5. Формула остатков (сальдо).
6. Ситуации при записи на активные и пассивные счета.
7. Экономическое обоснование метода двойной записи.
8. Контрольное значение метода двойной записи.
9. Информационное обеспечение метода двойной записи.
10. Оборотная ведомость по аналитическим счетам и синтетическим счетам.
11. Связь между синтетическим и аналитическим счетами и примеры III, IV, V порядка.

12. Классификация групп счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию.
13. Примеры приведения счетов к I, II, III, IV гр.
14. Дать характеристику забалансовых счетов.
15. Что такое План счетов бухгалтерского учета, его строение и значение для бухгалтерского учета?
16. Дать краткую характеристику каждого раздела Плана счетов.

Приложение 1

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПРИКАЗ

от 31 октября 2000 г. № 94н

**ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ИНСТРУКЦИИ
ПО ЕГО ПРИМЕНЕНИЮ**

Во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283, приказываю:

1. Утвердить План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению.
2. Ввести в действие настоящий Приказ с 1 января 2001 года. Переход к применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации разрешается осуществить в течение 2001 года по мере готовности организации.

Министр
А.Л. КУДРИН

По заключению Минюста РФ данный документ в государственной регистрации не нуждается. Письмо Минюста РФ от 09.11.200 № 9558-ЮД.

Утвержден
Приказом Министерства финансов
Российской Федерации
от 31 октября 2000 г. № 94н

**ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ОРГАНИЗАЦИЙ**

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3

Раздел I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные сложения в материальные ценности	03	По видам нематериальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация Нематериальных активов	05	
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных
Отложенные активы	09	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
--------------------	-------------	-------------------------------

Раздел II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ

Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Спецодежда и спецоборудование
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
--------------------	-------------	-------------------------------

Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО

Основное производство	20
Полуфабрикаты собственного производства	21
.....	22
Вспомогательные производства	23
.....	24
Общепроизводственные расходы	25
Общехозяйственные расходы	26
.....	27
Брак в производстве	28
Обслуживающие производства и хозяйства	29
.....	30
.....	31
.....	32
.....	33
.....	34
.....	35
.....	36
.....	37
.....	38
.....	39

Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ

Выпуск продукции (работ, услуг)	40
Товары	41
	1. Товары на складах
	2. Товары в розничной торговле
	3. Тара под товаром и порожня
	4. Покупные изделия
Торговая наценка	42
Готовая продукция	43
Расходы на продажу	44
Товары отгруженные	45
Выполненные этапы по незавершенным работам	46

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
--------------------	-------------	-------------------------------

.....	47
.....	48
.....	49

Раздел V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	

Раздел VI. РАСЧЕТЫ

Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные обязательства	77	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел VII. КАПИТАЛ		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	
Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ		
<i>Продажи</i>	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов		По видам резервов
Расходы будущих периодов	96	По видам расходов
Доходы будущих периодов	97	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	

Контрольные вопросы:

1. Что представляет собой бухгалтерский учетный регистр?
2. Представьте хронологический учет регистров.
3. Что такое Главная книга?
4. Определить формы бухгалтерского учета.
5. Какие формы бухгалтерского учета?
6. Какова классификация форм?
7. Расскажите о мемориально-ордерной форме.
8. Напишите мемориальный ордер.
9. Каковы недостатки мемориальных ордеров?
10. Что такое журнал-ордер?
11. В чем сущность журнально-ордерной формы?
12. Нарисуйте схему журнально-ордерной формы.
13. Каковы преимущества и недостатки ее?
14. Какой Вы знаете принцип таблично-перфокарточной формы?
15. В чем заключается сущность автоматизированной формы?
16. Расскажите о характере АРМБ.

ГЛАВА 7

ЗНАЧИМОСТЬ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В настоящее время система бухгалтерского учета в России находится на этапе реформирования. Началом этого процесса можно считать принятие Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики, утвержденной Постановлением Верховного Совета РФ от 23.10.92 № 3708-1 (с изм. от 20.12.94 № 167). Сформулированная в ней *основная задача* — переход на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), разрабатываемые Комитетом по Международным стандартам, — обусловлена не только интеграцией России в мировую экономику, расширением числа заинтересованных пользователей финансовой отчетностью, прежде всего за счет инвесторов (как отечественных, так и иностранных). К числу важнейших причин относится также необходимость владения полной систематизированной информацией самими организациями (ее менеджерами) для успешного ведения бизнеса, а также разделение отчетности на налоговую и финансовую.

Цель реформирования бухгалтерского учета — приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности. Следовательно, формирование учетной политики организации должно происходить в первую очередь с точки зрения эффективного ведения финансового и управленческого учета.

Диапазон практического применения учетной политики весьма широк, особенно в части раскрытия для внешних пользователей данных учета через финансовую отчетность. Организации подвергаются проверкам вышестоящих организаций, налоговых

органов, аудиторских фирм и других пользователей финансово-бухгалтерской информации. Согласно приказу Министерства финансов России «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 от 09.12.98 № 60н (с измен. на 30.12.99) основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики едины и обязательны:

- в части формирования — для всех организаций независимо от формы собственности;
- в части раскрытия — для организаций, публикующих свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству РФ либо по собственной инициативе.

В Положении «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) записано, что под учетной политикой организации понимается «совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной (уставной и иной) деятельности». Данное определение совпадает с определением метода бухгалтерского учета.

Учетная политика выступает инструментом реализации способов (приемов) бухгалтерского учета и может отличаться в разных организациях. При выборе учетной политики необходимо учитывать следующие факторы:

- форма собственности и организационно-правовой статус организации; отраслевая принадлежность и вид деятельности (промышленность, строительство, торговля, сельское хозяйство и т. д.); организационная структура управления и наличие структурных подразделений; размеры (масштабы деятельности, объемы продаж, численность персонала и др.);
- текущие и долгосрочные цели предпринимательства (привлечение дополнительных финансовых ресурсов, укрепление конкурентных позиций на рынке, осуществление инвестиционных программ, повышение котировок акций и др.);
- особенности деятельности — производственной (технологическая структура, потребляемые ресурсы), коммерческой (организация снабжения и сбыта, системы и формы расчетов, взаимоотношения с покупателями), финансовой (взаимоотношения с банками и другими финансовы-

ми институтами, налоговой системой), управленческой (структура, степень независимости от собственников, отчетность перед ними, уровень технического обеспечения, в том числе компьютерной техникой);

- кадровое обеспечение - уровень квалификации персонала (опыт, навыки, степень понимания стоящих перед ним задач и проблем; способность их разрешать);
- внешняя экономическая среда - развитость инфраструктуры рынка; состояние хозяйственного, налогового, бухгалтерского законодательства; благоприятность инвестиционного климата и т. д.

При разработке учетной политики организации по конкретному направлению (вопросу) ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного варианта из нескольких, допускаемых законодательными и нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ. Если указанная система не устанавливает определенные варианты ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу, то учетная политика организации формируется исходя из основополагающих документов, например Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (утв. приказом Минфина России от 29.07.98 №34н в ред. от 24.03.2000 №31н).

В обоих случаях должно быть выдержано одно важнейшее условие — единство учетной политики в организации, что означает:

- во-первых, применение избранных способов всеми структурными подразделениями организации, включая выделенные на отдельный бадаке, независимо от места их расположения. В противном случае формируемая разными подразделениями учетная информация будет несопоставимой и несводимой;
- во-вторых, в отношении какого-то одного конкретного вопроса организация должна использовать один выбранный способ, если иное не установлено системой нормативного регулирования учета.

Кроме того, формирование учетной политики необходимо осуществлять взаимосвязано с налоговым планированием.

Принятая учетная политика организации должна обеспечивать целостность системы бухгалтерского учета, следовательно, охватывать все аспекты учетного процесса: методический, технический и организационный:

- *методический* аспект учета предусматривает способы оценки имущества и обязательств, начисления амортизации по различным видам имущества, методы исчисления прибыли, дохода и т. п.;
- *технический* аспект определяет как реализуются эти способы в учетных регистрах, схемах отражения на счетах учета;
- *организационный* аспект отражает как осуществляются эти способы с точки зрения построения бухгалтерской службы, ее места в системе управления, взаимосвязи и взаимодействия с другими элементами и звеньями этой системы, взаимосвязи с другими подразделениями.

Порядок формирования, оформления и раскрытия учетной политики изложен в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98). В соответствии с п. 9 этого нормативного документа учетная политика организации подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением). На протяжении года организация должна строго следовать принятой учетной политике. При необходимости можно внести изменения в учетную политику, но только с начала нового отчетного года, о чем обязательно указывается в пояснительной записке к годовому отчету за предыдущий год. В течение отчетного года учетная политика может быть заменена в случае ликвидации, реорганизации или преобразования организации, а также изменений нормативных и законодательных документов РФ.

Особое внимание необходимо уделять **соответствию учетной политики хозяйственной ситуации**, под которой понимаются внутренние и внешние условия функционирования организации. В частности, на учетную политику могут оказать влияние следующие события в хозяйственной жизни:

- В запрет или ограничение той или иной деятельности;
- изменение условий договоров, заключаемых с потребителями продукции, работ, услуг, в том числе с государственными органами и поставщиками материально-технических ресурсов;
- введение и отмена государственного регулирования цен на продукцию;
- реструктурирование источников формирования финансовых ресурсов;

- изменение условий внешнеэкономического режима;
- уровень инфляции и др.

Все изменения избранной учетной политики должны быть обоснованными. Так, переход на использование новых методических способов ведения учета предполагает, что он вызван влиянием серьезных экономических факторов. В связи с изменением учетной политики организации необходимо определить порядок регулирования суммовых разниц, возникающих при переходе к использованию новых способов ведения учета. Иными словами, требуется решить, будет возникшая суммовая разница: включена в издержки производства; отнесена на чистую прибыль; либо капитализирована.

Принятая организацией учетная политика должна раскрываться для внешних пользователей финансовой информации. При этом под раскрытием информации подразумевается предание ее гласности. Применительно к учетной политике речь идет об *описании в бухгалтерской отчетности важнейших способов ведения бухгалтерского учета*. Необходимость в этом связана с назначением финансовой информации описывать деятельность организации.

Чтобы проанализировать состояние организации на основе ее финансовой отчетности, необходимо знать, как сформировались те или иные показатели, что отражает их изменение: реальное улучшение (ухудшение) дел или же корректировку методов исчисления этих показателей. Иными словами, заинтересованный пользователь бухгалтерской отчетности должен иметь возможность понять и оценить различные данные, которые содержатся в ней.

В публикуемый отчет включаются не все составляющие учетной политики, а лишь основные ее элементы, которые позволяют составить целостное представление об имущественном и финансовом положении организации, ее денежном обороте или результатах деятельности, а также те, которые позволяют сделать практические оценки и выводы о ее (учетной политики) продуктивности.

Основные положения учетной политики могут раскрываться в отчетности двумя способами:

- путем *описания каждого из них*, когда пояснительная информация к бухгалтерской отчетности включает достаточно подробное изложение всех основных положений

учетной политики независимо от того, являются они общепризнанными или нет;

■ посредством *указания отклонений от общих правил*. Этот способ раскрытия учетной политики целесообразен для отчетности «внутрироссийского пользования». Основные положения учетной политики раскрываются лишь в том случае, когда они отличаются от общепринятых правил. Если при составлении финансовой отчетности организация строго следует общепризнанным правилам, то в отчете достаточно ограничиться указанием этого факта. Если же организация допускает по тем или иным причинам отступления от правил, то они подробно описываются в пояснениях к отчету вместе с причинами таких отступлений.

Информация об учетной политике должна содержать (помимо положений, отличных от общепризнанных) и сведения о положениях, сформированных организацией:

- в результате выбора, сделанного из нескольких допускаемых вариантов;
- исходя из отраслевой принадлежности организации;
- в результате нетрадиционного применения допускаемых вариантов, в том числе отраслевых.

Учетная политика раскрывается в бухгалтерском отчете за предыдущий год. Для промежуточных бухгалтерских отчетов это требование не обязательно. Исключение составляют случаи, когда в период подготовки промежуточного отчета произошли существенные изменения в учетной политике по сравнению с последним по времени составленным бухгалтерским отчетом, раскрывавшим учетную политику.

В случае публикации бухгалтерской отчетности в объеме меньше установленного раскрытию подлежит как минимум та информация об учетной политике, которая *непосредственно* относится к публикуемым материалам.

Раскрытие учетной политики в бухгалтерской отчетности не исключает неправильного или неточного отражения в ней фактов хозяйственной деятельности организации. Оно не снимает с предприятия ответственности за нарушение установленных правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе вышеупомянутого Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика

организации» и утверждается руководителем организации.

При этом фиксируются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учёта и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики *учитываются возможные допущения*, а именно:

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

Наиболее крупные организации (АО, ЗАО и т. п.) в структуре бухгалтерии имеют отдел методологии бухгалтерского учета который и занимается вопросами выбора наиболее эффективных приемов и способов ведения бухгалтерского учета.

Таким образом, учетная политика организации — уникальное средство, с помощью которого:

- осуществляется процесс реальной либерализации системы бухгалтерского учета;
- происходит совершенствование нормативной базы по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности;
- разрешаются противоречия действующего законодательства.

Таким образом, предприятие, используя законодательные акты по учетной политике, обосновывает применение того или иного способа бухгалтерского учета, что является элементом либерализации системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. В то же время государство применяет соответствующие правовые инструменты регулирования системы бухгалтерского учета предприятий в целях налогообложения (Налоговый кодекс и др.). Следовательно, в настоящее время учетная политика выступает в качестве важного средства налогового планирования в организациях.

ГЛАВА 8

ПРАВОВОЙ СТАТУС БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ

В силу п. 3 ст. 8 и ст. 6 Закона РФ «О бухгалтерском учете» организация непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации ведет бухгалтерский учет. Для обеспечения этого требования в организации должна быть создана бухгалтерская служба. Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Руководители организаций могут (в зависимости от объема учетной работы):

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации, подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

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

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

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

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

Задачи бухгалтерской службы:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним пользователям — инвесторам, кредиторам и др.;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

ГЛАВА 9

ВАЖНЕЙШИЕ ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

9.1. Имущество и обязательства - основные объекты бухгалтерского учета

Предприятие имеет в своем распоряжении многочисленные и разнообразные объекты, которые обеспечивают и составляют основу финансово-хозяйственной деятельности. Имущество предприятия подразделяется на внеоборотные и оборотные средства.

Внеоборотные средства

Внеоборотные средства включают в себя: основные средства, нематериальные активы, долгосрочные финансовые вложения, капитальные и долгосрочные доходные вложения.

Основные средства — это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

К *объектам* основных средств относятся: здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, регулирующие приборы и устройства, производственный и хозяйственный инвентарь, внутрихозяйственные дороги, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие основные средства.

К основным средствам относятся также капитальные вложения в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Оценка основных средств

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету в случае приобретения, сооружения и изготовления, внесения учредителями в счет их вкладов в уставной (складочный) капитал, получения по договору дарения и иных случаях безвозмездного получения и других поступлений.

Основные средства согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату (в том числе бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость (НДС) и иных возмещаемых налогов.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие основные средства.

К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). Главные задачи бухгалтерского учета основных средств: I контроль за их наличием и сохранностью с момента приобретения до момента выбытия в местах их эксплуатации и по материально-ответственным лицам; II правильное и своевременное исчисление износа (амортизированной стоимости) основных средств;

- получение сведений для правильного расчета налоговых платежей;
- контроль за правильным и своевременным использованием средств на реконструкцию, модернизацию и ремонт основных средств;

- контроль за эффективным использованием основных средств по времени и мощности, выявление излишних и ненужных объектов;
- получение данных для составления статистической и бухгалтерской отчетности о наличии и движении основных средств.

Для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию средств труда, которые с установленным порядком относятся к основным средствам, предназначены счета:

- 1 «Основные средства» — активный инвентарный;
- 2 «Износ основных средств» — пассивный регулирующий;
- 3 «Долгосрочно арендуемые основные средства» — активный инвентарный.

Базой правильной организации бухгалтерского учета основных средств является утвержденная Типовая классификация основных средств и единый принцип их оценки в учете.

Классификация основных средств. Основные средства разнообразны по составу и группируются по определенным классификационным признакам. В соответствии с Типовой классификацией основные средства подразделяются по видам следующим образом:

1. Здания.
2. Сооружения.
3. Передаточные устройства.
4. Машины и оборудование (в том числе силовые машины и оборудование; рабочие машины и оборудование; измерительные и регулирующие приборы, устройства и лабораторное оборудование; вычислительная техника; прочие машины и оборудование).
5. Транспортные средства.
6. Инструмент.
7. Производственные инвентарь и принадлежности.
8. Хозяйственный инвентарь.
9. Рабочий и продуктивный скот.
10. Многолетние насаждения.
11. Капитальные затраты по улучшению земель (без сооружений).
12. Прочие основные средства.

По принадлежности основные средства подразделяются на собственные и арендованные. Первые принадлежат предприятию и числятся на его балансе; вторые получены от других предприятий и организаций во временное пользование за плату.

По характеру участия в производственном процессе различают действующие и бездействующие (находящиеся в запасе или на консервации) основные средства, по назначению — производственные и непроизводственные (основные средства объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы).

К производственным основным средствам относятся такие, которые связаны с осуществлением уставной деятельности: здания и сооружения производственного назначения, передаточные устройства, станки, машины, оборудование, транспортные средства, средства вычислительной техники, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, которые непосредственно участвуют в производственном процессе изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг). Они находятся в производственных (цехах, участках) и функциональных (отделах, службах) подразделениях предприятия и закреплены за ними.

В составе производственных основных средств выделяют их активную часть — машины, оборудование, транспортные средства.

Непроизводственные — это основные средства, числящиеся на балансе и не связанные с осуществлением уставной деятельности, предназначенные для социально-бытового обслуживания членов трудового коллектива предприятия. К ним относятся: числящиеся на балансе предприятия жилые здания, объекты коммунального и бытового обслуживания (бани, парикмахерские, прачечные и др.), социального (дом отдыха, лагерь труда и отдыха, столовая и др.), культурного (дом культуры, библиотека и др.) и спортивного назначения, здравоохранения и просвещения.

Оценка основных средств. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97 основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором постав-

щику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
 - суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
 - регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
 - таможенные пошлины и иные платежи;
- В не возмещенные налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- В иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения и иных случаях безвозмездного получения, признается их рыночная стоимость на дату оприходования.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, признается стоимость обменного имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском балансе.

Стоимость основных средств, в которой они были приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 6/97.

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях достройки и дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов. Уве-

личение (уменьшение) первоначальной стоимости основных средств относится на добавочный капитал организации.

Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности хозяйственного ведения, оперативного управления или договора аренды.

Первоначальная стоимость основных средств за минусом износа образует их остаточную стоимость.

Стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях представляет собой восстановительную стоимость.

Списание затрат при внутреннем перемещении основных средств.

Если объект основных средств, демонтирован, а затем смонтирован на новом месте, то его первоначальная стоимость остается неизменной. Затраты будут отнесены на уменьшение фонда накопления (дебет субсчета 88-3), кредит счетов 10, 23, 60, 68, 69, 70, 71, 76 и др.).

Если принятой учетной политикой не предусмотрено образование фонда накопления, то затраты могут быть списаны на уменьшение нераспределенной прибыли прошлых лет (дебет субсчета 88-2). На издержки производства такие затраты не относятся.

Предметы, не учитываемые в составе основных средств:

- предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;
- предметы стоимостью на дату приобретения не более 100-кратного (для бюджетных учреждений — 50-кратного), установленного законодательством Российской Федерации минимального размера месячной оплаты труда за единицу (исходя из их стоимости, предусмотренной в договоре) независимо от срока их службы, за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, оружия, а так же рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным

средствам, независимо от их стоимости;

- орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и другие), не зависимо от их стоимости и срока службы;
- бензомоторные пилы, сучкорезы, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, котлопункты, пилоточные мастерские, бензозаправки и т.д.);
- специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа), независимо от их стоимости;
- сменное оборудование, многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие, вызываемые специфическими условиями изготовления продукции устройства — изложницы и принадлежности к ним, прокатные валки, фурмы воздушные, челноки, катализаторы и сорбенты твердого агрегатного состояния и т.п., независимо от их стоимости;
- специальная одежда, специальная обувь, а также постельные принадлежности, независимо от их стоимости и срока службы;
- форменная одежда, предназначенная для выдачи работникам организации; одежда и обувь в организациях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других, состоящих на бюджете, независимо от их стоимости и срока службы;
- временные (не титульные) сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительных работ в составе накладных расходов;
- тара для хранения товарно-материальных ценностей на складах или осуществления технологических процессов стоимостью в пределах лимита, указанного выше по цене приобретения или изготовления;
- предметы, предназначенные для выдачи напрокат, независимо от их стоимости;
- молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, а также ездовые и сторожевые собаки, подопытные животные.

Документы для оформления движения основных средств. Учет движения основных средств на предприятии 000 «Прогресс» оформляется документами унифицированных форм, у-

верженными Госкомстатом Российской Федерации. Привожу формы первичной учетной документации, действующие в настоящее время на предприятии:

1. Форма № ОС-1 «Акт {накладная} приемки-передачи (внутреннего перемещения) основных средств». Эту форму применяют при зачислении в состав основных средств отдельных объектов для учета ввода их в эксплуатацию, кроме тех случаев, когда ввод объектов в действие должен в соответствии с существующим законодательством Российской Федерации оформляться в особом порядке, а также для исключения из состава основных средств объектов, передаваемых другому предприятию (организации).

Акт в одном экземпляре на каждый объект составляет приемочная комиссия, назначенная распоряжением руководителя предприятия. Составление общего акта, оформляющего приемку нескольких объектов основных средств, допускается лишь при учете хозяйственного инвентаря, инструмента, оборудования и т.п., если эти объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты в одном календарном месяце.

После того, как акт приемки-передачи основных средств оформлен, его направляют в бухгалтерию предприятия. К акту прилагают техническую документацию по данному объекту. На основании этих документов бухгалтерия делает соответствующие записи в инвентарных карточках учета основных средств; затем техническую документацию передают в технический (производственный) или другой отдел предприятия.

Акт подписывают члены приемочной комиссии, главный бухгалтер и утверждает руководитель предприятия.

При безвозмездной передаче основных средств акт составляют в двух экземплярах (для сдающего и принимающего основные средства предприятий), а при их продаже — в трех: первые два остаются у продавца, а третий передается представителю покупателя.

Форма № ОС-1 применяется также для оформления внутреннего перемещения основных средств из одного подразделения предприятия (цеха, отдела, участка) в другое и передачи основных средств со склада (из запаса) в эксплуатацию. В этом случае акт (накладную) выписывает в двух экземплярах работник отдела (цеха) — сдатчика. Первый экземпляр с распиской получателя и сдатчика передают в бухгалтерию предприятия, а бухгалтерия на основании акта делает запись в инвентарной карточке учета основных средств и перекладывает инвентарную карточку в соответствующее место картотеки.

В состав комиссии необходимо включать представителей бух-

галтерской службы. Обязательной нормой является включение в состав комиссии также и лицо, которое принимает объект на ответственное хранение.

2. Форма № ОС-3 «Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов». Эта форма применяется для оформления приемки основных средств из ремонта, реконструкции и модернизации и, соответственно, их сдачи.

Акт, подписанный уполномоченным на приемку основных средств и представителем предприятия, производившего ремонт (реконструкцию, модернизацию), сдают в бухгалтерию, где делают необходимые записи в инвентарных карточках учета основных средств о капитальном ремонте, реконструкции и модернизации.

В технический паспорт объекта основных средств вносятся необходимые уточнения, характеристики, обусловленные ремонтом (реконструкцией, модернизацией) объекта.

Акт составляют в двух экземплярах. Второй экземпляр передают предприятию, производившему ремонт (реконструкцию, модернизацию). Акт подписывает главный бухгалтер и утверждает руководитель предприятия.

3. Форма № ОС-4 «Акт на списание основных средств». Эта форма служит для оформления выбытия объектов основных средств (кроме автотранспортных) при полной или частичной их ликвидации. Акт составляет в двух экземплярах комиссия, назначенная приказом (распоряжением) руководителя предприятия. Первый экземпляр акта передают в бухгалтерию, второй у материально-ответственного лица и является основанием для сдачи на склад оставшихся в результате ликвидации запчастей, материалов, металлолома и т.п. Допускается составление общего акта, которым оформляется выбытие нескольких объектов, если они имеют одинаковую стоимость и приобретены в одном календарном месяце.

Затраты по ликвидации, а также стоимость материальных ценностей, поступающих после сноса и разборки зданий и сооружений, демонтажа оборудования и т.п., отражаются в разделе «Расчет результатов списания объекта». Акт наряду с членами комиссии подписывает главный бухгалтер и утверждает руководитель.

4. Форма № ОС-4а «Акт на списание автотранспортных средств». Этим документом оформляют списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа при их ликвидации. Акт составляют в двух экземплярах; его подписывает

комиссия, назначенная приказом (распоряжением) руководителя предприятия. Один экземпляр передают в бухгалтерию, второй остается у материально-ответственного лица и является основанием для сдачи на склад материальных ценностей (запасных частей) и металлолома, оставшихся после ликвидации.

5. Форма № ОС-6 «Инвентарная карточка учета основных средств». Эта форма применяется для учета всех видов основных средств. Ее ведут в бухгалтерии на каждый объект; заполняют в одном экземпляре на основании акта (накладной) (ф. № ОС-1), технической и другой документации на данный объект. Записи в карточку о законченных работах по достройке, дооборудованию, реконструкции, ремонту объекта делают по данным акта приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3).

Основанием для отметок о выбытии объектов основных средств при передаче их другому предприятию (организации) и продаже является акт формы № ОС-1; при списании объекта основных средств вследствие ветхости или износа — акты форм № ОС-4, ОС-4а.

В раздел «Краткая индивидуальная характеристика объекта» записывают только основные качественные и количественные показатели, относящиеся к этому объекту, а также перечисляют его важнейшие пристройки, приспособления и принадлежности. Если эти показатели в результате реконструкции, достройки и дооборудования объекта значительно изменились, то прежнюю инвентарную карточку, по которой учтен данный объект (когда сложно зафиксировать в ней все характеристики дооборудованного или реконструированного объекта), можно заменить новой. Старую инвентарную карточку сохраняют как справочный документ.

В форме № ОС-6 ведется также групповой учет однотипных объектов основных средств, поступающих в эксплуатацию в одном календарном месяце и имеющих одно и то же производственно-хозяйственное назначение, техническую характеристику и стоимость. В карточках группового учета основных средств можно отражать однотипные инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь, станки и т.п.

Учетную карточку ведут в бухгалтерии, делая позиционные записи об отдельных объектах основных средств.

Краткую индивидуальную характеристику дают не по каждому объекту основных средств отдельно, а в целом по всей группе объектов, учитываемых в инвентарной карточке.

В условиях компьютеризации учета нет необходимости вручную заполнять карточки. Они могут быть заложены в память компьютера.

Единственное условие: в них в обязательном порядке должно быть не меньшее количество реквизитов, чем при ручном ведении.

6. Форма № ОС-14 «Акт о приемке оборудования», форма № ОС-15 «Акт приемки-передачи оборудования в монтаж», форма № ОС-16 «Акт о выявленных дефектах оборудования».

Форма № ОС-14 применяется для оформления поступающего на склад оборудования для установки. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается приемной комиссией.

При осуществлении монтажных работ подрядным способом в состав приемной комиссии входит также представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж не составляется. В получении оборудования на ответственное хранение уполномоченный представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте, и ему передается копия акта.

В случае невозможности произвести качественную приемку оборудования при его поступлении на склад «Акт о приемке оборудования» (форма № ОС-14) является предварительным, составленным по наружному осмотру.

На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется «Акт о выявленных дефектах оборудования» (форма № ОС-16).

Передача оборудования монтажным организациям оформляется «Актом приемки-передачи оборудования в монтаж» (форма № ОС-15).

Исправление ошибок в первичных документах по движению основных средств. Ошибки в документах нежелательны, но могут иметь место. Если их число незначительно (одна-две), то неправильный текст (или сумму) зачеркивает лицо, делает правильные записи (текста, суммы), исправление оговаривает и ставит об этом в известность лиц, подписавших документ. Последние обязаны заверить исправление своими подписями. Если ошибок больше, то лучше оформить документ заново, хотя и в этом случае не исключается возможность исправления всех обнаруженных ошибок непосредственно в первичном документе, как сказано выше.

Принципиальное различие понятий «лицо, ответственное за сохранность основных средств» и «материально-ответственное лицо». Все основные средства, поступившие на предприятие, числятся за лицами, ответственными за их сохранность (комен-

данты, заведующие хозяйствами, заведующие функциональными подразделениями, бригадиры, водители и т.д.)- Перечень таких лиц по должностям устанавливается приказом (распоряжением) по предприятию. При поступлении (выбытии) основных средств лица, отвечающие за их сохранность, в обязательном порядке включаются в рабочую комиссию по приемке (выбытию) основных средств. С одним из них заключаются договоры о полной индивидуальной материальной ответственности (например, с комендантами, заведующими складами, водителями автомашин и др.) в письменной форме. С другими, договоры не заключаются, но когда эти лица поступают на работу, с ними подписывают контракт (трудовой договор), где оговаривается их ответственность за ценности (в том числе и основные средства), находящиеся в их подразделениях (цехах, отделах, службах).

В первом случае при утрате (порче) основных средств материально-ответственное лицо, с которым заключен договор о полной материальной ответственности, если утрата (порча) явилась следствием его противоправных действий, несет ответственность в полном (или даже кратном) размере фактического ущерба в зависимости от условий договора.

Во втором случае (когда договор о полной индивидуальной материальной ответственности не заключен) при утрате (порче) основных средств лица ответственные за их сохранность, для возмещения полного (или частичного) фактического ущерба утраченного (испорченного) имущества могут быть привлечены к ответственности только по решению суда.

Аналитический учет основных средств на предприятии ведет бухгалтерия по классификационным группам, а внутри групп — по инвентарным объектам (в инвентарных карточках формы № 006) и месту нахождения (эксплуатации) объектов у лиц, ответственных за их сохранность. Он должен быть организован так, чтобы можно было получать необходимые данные для заполнения статистической отчетности по форме №11 и раздела 5 «Наличие и движение основных средств» приложения к годовому балансу предприятия (ф. №5).

Инвентарный объект основных средств — законченное устройство со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно-обособленный предмет (например: станок, холодильник, телевизор и т.д.), выполняющий самостоятельные функции, либо комплекс конструктивно-сочлененных предметов (например: поточная линия, мебельный гарнитур и пр.), представляющих собой единое целое и вместе выполняющих определенную работу.

Инвентарным объектом по группе зданий является каждое отдельно стоящее здание. Если здания имеют общую стену, но каждое из них представляет собой самостоятельное конструктивное целое, они считаются отдельными инвентарными объектами. Постройки, ограждения и другие надворные сооружения, обслуживающие здание (сарай, забор, колодец и др.), составляют вместе с ним один инвентарный объект. Если эти постройки и сооружения обслуживают два и более зданий, то они считаются самостоятельными инвентарными объектами. Наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, а также капитальные надворные постройки (склады, гаражи и т.п.), являются самостоятельными инвентарными объектами.

В состав здания, как инвентарного объекта, входят внутренние коммуникации, необходимые для его эксплуатации: система отопления, включая котельную установку для отопления (если такая установка находится в самом здании); внутренняя сеть водопровода, газопровода, газопровода и канализации со всеми устройствами; внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки с осветительной арматурой; внутренние телефонные и сигнализационные сети и вентиляционные устройства общезначения; подъемники (лифты).

Фундаменты под объектами (не являющиеся строениями) — котлами, генераторами, станками, машинами, аппаратами и т.п., даже если эти объекты расположены внутри здания, — не входят в его состав.

Инвентарным объектом сооружений и передаточных устройств считается отдельное сооружение (передаточное устройство) со всеми устройствами, составляющими с ними одно целое.

Инвентарный объект силовых и рабочих машин и оборудования — отдельная машина, аппарат, агрегат, установка, прибор и т.д., включая относящиеся к ним приспособления, принадлежности, приборы, инструменты, электрооборудование, а также индивидуальное, ограждение и фундамент.

Инвентарными объектами измерительных и регулирующих приборов и устройств лабораторного оборудования считаются предметы, числящиеся в составе основных средств, не являющиеся составной частью другого инвентарного объекта, имеющие самостоятельное значение.

Инвентарными объектами вычислительной техники являются счетные машины и устройства (компьютеры, мониторы, принтеры и др.), которые не относятся, к составным частям другой Машины.

Инвентарным объектом прочих машин и оборудования считается единица оборудования, включая относящиеся к ней приспособления, принадлежности, приборы и инструменты.

Инвентарным объектом транспортных средств (локомотивы, машины, прицепы, полуприцепы и др.) считается отдельный объект с относящимися к нему приспособлениями и принадлежностями (например, запасные колесные пары, набор инструментов, магнитола, поступившие вместе с объектом).

Инвентарными объектами инструментов могут быть лишь те предметы, которые не входят в состав машины, станка, аппарата и т.п. и имеют самостоятельное значение.

Объекты производственного инвентаря и принадлежностей — только предметы, имеющие самостоятельное значение.

Объект хозяйственного инвентаря — отдельный предмет, например, конторский шкаф, сейф, стол, картина, ковер либо группа предметов, составляющая единое целое (мебельный гарнитур).

Инвентарным объектом рабочего и продуктивного скота и других животных считается каждое взрослое животное.

Инвентарным объектом прочих основных средств служит отдельный предмет или комплекс предметов, составляющих единое целое, например, библиотечные фонды (независимо от стоимости книг).

Бухгалтерия предприятия на каждый инвентарный объект открывает карточку установленной формы (ф. № ОС-6), являющуюся регистром аналитического учета основных средств. Карточки хранятся в бухгалтерии предприятия по классификационным группам основных средств, а внутри этих групп — по месту использования (нахождения) основных средств. В условиях компьютерного учета карточки в их традиционном понимании не ведутся, а соответствующие данные находятся в памяти компьютера и при необходимости могут быть распечатаны.

Карточки регистрируют в описи. В ней приводят порядковый номер карточки, инвентарный номер и наименование объекта. На каждую классификационную группу основных средств (здания, сооружения, передаточные устройства и т.д.) заводят отдельные описи инвентарных карточек. При незначительных количествах инвентарных объектов можно составлять одну опись, но с разбивкой их по классификационным группам.

На арендованные (при текущей аренде) основные средства карточек не открывают. Регистром аналитического учета в этом случае становится копия инвентарной карточки арендодателя.

В местах нахождения основных средств материально-ответ-

ственное лицо учитывает их пообъектно в инвентарном списке основных средств.

Для учета и контроля сохранности основных средств каждому поступившему объекту присваивают инвентарный номер, который должен быть обозначен на нем (прикреплен металлический жетон, номер нанесен краской или иным способом). Если инвентарный объект сложный (мебельный гарнитур), т.е. имеет обособленные элементы (предметы), составляющие с ним единое целое, то на каждом элементе (предмете) должен стоять тот же номер, что и на основном, объединяющем элементы объекте. Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним все время, пока объект находится на предприятии.

Инвентарные номера выбывших по различным причинам основных средств (переданных безвозмездно, ликвидированных по ветхости, реализованных и др.) не могут быть присвоены другим, вновь поступившим основным средствам.

Арендуемые предприятием в порядке текущей аренды основные средства значатся под инвентарным номером, присвоенным арендодателем.

Инвентарные номера обязательно указывают во всех первичных документах, которыми оформлено движение основных средств, и в регистрах аналитического учета основных средств. Безвозмездное получение основных средств. Предприятие может получать основные средства безвозмездно от юридических и физических лиц, приобретать их за плату, в результате строительства новых объектов или реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих производственных мощностей в порядке долгосрочных инвестиций, на условиях текущей и долгосрочной аренды. На этапе образования предприятие может получить основные средства от участника (учредителя) в качестве его вклада в уставный капитал. Если предприятие является участником договора о совместной деятельности и на него возложено ведение операций совместной деятельности, то на предприятие могут поступать в качестве вложений основные средства от участников договора о совместной деятельности. Кроме того, при инвентаризациях могут быть выявлены неучтенные объекты основных средств, которые предприятие обязано взять на учет. Основные средства производственного назначения, полученные безвозмездно (Д-т сч. 01) от юридических и физических лиц, относятся на увеличение добавочного капитала (К-т сч. 83 «Добавочный капитал», субсчет 3 «Безвозмездно полученные ценности»). Расходы по доставке таких объектов не увеличивают их первоначальную стоимость;

предприятие относит их на уменьшение фонда накопления (Д-т субсч. 99-3.1, К-т сч. 23,60,68,69,70,71,76), за счет нераспределенной прибыли прошлых лет (Д-т субсч. 99-2).

За счет фонда накопления расходы по доставке относят в случае, когда на предприятии этот фонд сформирован и в нем числятся средства, достаточные для покрытия расходов.

Когда у предприятия в отчетном периоде убытки, расходы следует списать за счет нераспределенной прибыли прошлых лет (Д-т субсч. 99-2).

Расходы предприятия по монтажу безвозмездно полученного оборудования включаются в первоначальную стоимость объектов. Такие расходы предприятие предварительно учитывает (собирает) на Дебете счета 08 «Капитальные вложения» — активного калькуляционного (Кредит счетов 10, 12, 13, 23, 60, 68, 69, 70, 71, 76); эти расходы после сдачи объекта в эксплуатацию присоединяют к первоначальной стоимости (Дебет счета 01, Кредит счета 08).

Основные средства, полученные безвозмездно для функционирования в производственной сфере, принимаются на учет (Дебет счета 01) с отнесением на увеличение фонда социальной сферы (Кредит субсчета 99-4). Расходы по доставке таких объектов относятся на уменьшение фонда накопления (Дебет субсчета 99-3, Кредит счетов 23,60,68,69,70,71,76 и др.), нераспределенной прибыли прошлых лет (Дебет субсчета 99-2).

Основными средствами производственной сферы являются числящиеся на балансе предприятия и не связанные с осуществлением уставной деятельности объекты жилищного и коммунального хозяйства, учреждения здравоохранения, физической культуры, социального обеспечения, народного образования, культуры и т.п.

Поступление основных средств в качестве вклада в уставный (складочный) капитал. На этапе образования предприятие может получить основные средства от учредителя (участника) в качестве вклада в уставный (складочный) капитал. Размер этого вклада указывают в учредительном договоре. В пределах данной суммы учредитель (участник) может внести свой вклад основными средствами. При передаче основных средств приводят их перечень, указывают их первоначальную стоимость, износ и цену соглашения, по которым их относят в счет уставного капитала. Одновременно должна быть передана вся техническая документация на эти объекты основных средств. Создаваемое предприятие приходит основные средства по их первоначальной стоимости, которая складывается из цены соглашения (Дебет счета 01, Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», суб-

счет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал») и суммы износа по полученным объектам (Дебет счета 01, Кредит счета 02). Как правило, учредитель принимает на себя все расходы по доставке на создаваемое предприятие объектов основных средств и установке их на месте использования, либо потом предприятие-получатель возмещает эти расходы в зависимости от условий учредительного договора. Если расходы по доставке и установке основных средств, полученных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, несет принимающая сторона, то данные расходы предварительно учитываются на счете 08 (Дебет счета 08, Кредит счетов 23,60,68,69,70,71,76) и в последующем включаются в первоначальную стоимость объекта (Дебет счета 01, Кредит счета 08), принятого в эксплуатацию. Корреспонденция счетов основных средств как вклада в уставный капитал учреждаемого предприятия содержится в таблице 1.

Таблица 1

Корреспонденция счетов по учету основных средств, полученных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Пример. Получены основные средства в качестве вклада в уставный (складочный) капитал (по документам учредителя первоначальная стоимость — 24 000 рублей, износ — 8 000 рублей); договором установлено, что сумма вклада определяется ценой соглашения.

Содержание операций	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1. Цена соглашения соответствует остаточной стоимости по документам передающей стороны — 16 000 рублей.			
■ на остаточную стоимость	16 000	01	76-1
■ на сумму износа	8 000	01	02-1
2. По цене соглашения 45 600 рублей (выше первоначальной стоимости по документам передающей стороны)			
■ на цену соглашения	45 600	01	76-1
■ на сумму износа	8 000	01	02-1
3. По цене соглашения 14 600 рублей (ниже первоначальной стоимости по документам передающей стороны)			
■ на цену соглашения	14 600	01	76-1
■ на разницу между остаточной стоимостью и ценой соглашения	1 400	01	83-1
16 000 руб. — 14 600 руб.			
■ на сумму износа	8 000	01	02-1

Приобретение основных средств, не требующих монтажа

Основные средства, не требующие монтажа, приобретенные предприятием за плату для производственных целей (Дебет счета 08, Кредит счета 60), в том числе бывшие в эксплуатации (частично изношенные), приходят (Дебет счета 01, Кредит счета, 08) по стоимости приобретения без учета НДС, уплачиваемых; при их приобретении (Дебет: счета 19 «Налог на добавленную¹ стоимость по приобретенным ценностям», субсчета 1 «Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений», Кредит счета 60).

При покупке основных средств малыми предприятиями НДС, уплачиваемый при приобретении этих средств, сразу в полном размере принимается к зачету в уменьшение задолженности бюджету по указанным налогам (Дебет счета 68, Кредит счета 19) при их принятии на учет (Дебет счета 01, Кредит счета 08). Такой же порядок зачета установлен для случая приобретения основных средств по импорту.

Если при приобретении основных средств в расчетных документах, подтверждающих стоимость покупки, не выделены суммы НДС, то их не определяют расчетным путем, поэтому работникам бухгалтерии необходимо отслеживать, чтобы в расчетных документах были указаны данные по уплачиваемым НДС отдельными позициями (в платежном требовании-поручении, платежных поручениях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива) при переводе средств продавцам.

Если приобретаются основные средства, бывшие в эксплуатации, то сумму износа этих объектов, указанную в документе на оплату, отражают записью: Дебет счета 01, Кредит счета 02. Расходы предприятия по доставке и установке приобретенных основных средств как новых, так и бывших в эксплуатации отражают в учете капитальных вложений (Дебет счета 08, Кредит счетов 23,60,68,69,70,71,76) и при сдаче объекта в эксплуатацию присоединяют к покупной стоимости (Дебет счета 01, Кредит счета 08). Сумму уплаченного НДС, принятого на учет по счету 19, в течение шести месяцев ежемесячно равными долями списывают (засчитывают) (Дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», Кредит субсчета 19-1) в уменьшение задолженности бюджету по НДС на реализованную продукцию (работы, услуги). Корреспонденция соответствующих счетов содержится в табл. 2.

Таблица 2

Корреспонденция счетов по учету приобретенных основных средств, не требующих монтажа.

Содержание операций	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Для производственных целей акцептовано платежное требование-поручение за сборную мебель для офиса:			
■ на покупную стоимость	10 500	08-4	60
■ на сумму НДС	1 750	19	60
Акцептовано платежное требование-поручение сторонней организации за доставку и сборку мебели:			
■ на стоимость услуг	600	08-4	60
■ на сумму НДС	100	19	60
Оприходован объект:			
■ на первоначальную стоимость одновременно (при расширенном воспроизводстве) внутренняя запись по субсчету 99-3. В дальнейшем на сумму НДС (субсчет 19-1), уплаченный при приобретении основных средств, ежемесячно равными долями (1 750 рублей : 6 месяцев)	11 100	01	08-4
	11 100	88-3.1	88-3.2
	292	68	19

Если на предприятии имеет место простое воспроизводство основных средств, приобретенных в пределах сумм начисленного в отчетном году износа основных средств (с учетом не использованного на начало года переходящего остатка). Приведенными записями ограничивается отражение операций по приобретению основных средств. В случае расширенного воспроизводства основных средств (сверх сумм начисленного в отчетном году износа с учетом неиспользованного остатка) при приемке основных средств в эксплуатацию (Дебет счета 01, Кредит счета 08) дополнительно в той же сумме отражается использование на финансирование капитальных вложений, фонда накопления (Дебет субсчета 99-3.1, Кредит Субсчета 9-3.2.), нераспределенной прибыли прошлых лет (Дебет субсчета 99-2).

К таким предприятиям, в частности, относятся: предприятия, где инвалиды составляют не менее 50 % общего числа работ-

ников; предприятия, оказывающие ритуальные услуги; предприятия, производящие лекарственные средства, изделия медицинского назначения и медицинскую технику, протезно-ортопедические изделия и технические средства для профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов.

Если предположить, что мебель была приобретена для непроизводственной сферы, то будут сделаны следующие бухгалтерские записи:

1) Дебет счета 08-4 — 11 100 рублей — на стоимость приобретения и доставки без НДС;

Дебет субсчета 19-1 — 1 750 рублей — на сумму НДС, уплаченного при приобретении;

Кредит счета 60 — 12 850 рублей — на общую сумму счета поставщика;

2) Д-т сч. 01 К-т субсч. 08-4 — 11 100 рублей — приходится объект в эксплуатацию без НДС;

2а) Д-т субсч. 99-3.1. К-т субсч. 99 — 11 100 рублей — одновременно при расширенном воспроизводстве;

3) Д-т субсч. 99-3.1 К-т субсч. 19-1 — 1 750 рублей — на сумму НДС уплаченного при приобретении.

Приобретение основных средств по импорту отражают общепринятым порядком, рассмотренным выше. Однако поступающее технологическое оборудование и транспорт общественного пользования при таможенном оформлении не облагается НДС.

Особенности отражения и учет приобретенного оборудования, требующего монтажа. Расходы предприятия на приобретение оборудования, требующего монтажа, и его доставку к месту эксплуатации учитывают на счете 07 «Оборудование к установке» (Дебет счета 07, Кредит счетов 23,60,68,69,70,71,76), где оно будет числиться до тех пор, пока его не передадут в монтаж (Дебет счета 08, Кредит счета 07).

В дальнейшем все расходы по монтажу подлежат отражению на счете 08 (Дебет счета 08, Кредит счетов 10, , 23, 60, 68, 69, 70, 71, 76). После окончания монтажа объект принимается на учет по фактическим затратам (Дебет счета 01, Кредит счета 08) с одновременным отражением в той же сумме использования фонда накопления (Дебет субсчета 99-3.1), нераспределенной прибыли прошлых лет (Дебет субсчета 99-2) на финансирование работ (Кредит субсчета 88-3.2), если имело место расширенное воспроизводство основных средств.

В развитие счета 07 предприятие может открыть субсчета: 1) «Оборудование к установке отечественное»; 2) «Оборудование к установке импортное».

Уплачиваемый при приобретении оборудования, требующего монтажа, НДС в его инвентарную стоимость не включается, а берется на учет по счету 19 (Дебет счета 19, Кредит счета 60). После ввода в эксплуатацию объекта (Дебет счета 01, Кредит счета 08) НДС подлежит равномерному ежемесячному списанию (зачету) в течение 6 месяцев (Дебет счета 68, Кредит счета 19) в уменьшение задолженности бюджету по НДС, уплачиваемого за реализованную продукцию (работы, услуги).

Если приобретаемое оборудование, требующее монтажа, предназначено для выпуска продукции, освобожденной от НДС, то уплачиваемый при его приобретении НДС учитывается вместе со стоимостью их приобретения: включается в первоначальную стоимость объекта.

Приобретение основных средств подотчетным лицом

Подотчетное лицо правомочно приобрести основные средства за наличные денежные средства у юридических лиц в границах установленной предельной нормы расчетов — 10 000 рублей, а у физических лиц — по любой цене. Приобретенный у юридического лица объект отражают обычным порядком (Дебет счетов 08, 19, Кредит счета 60) с оплатой платежного требования-поручения поставщика через подотчетных лиц (Дебет счета 60, Кредит счета 71).

Приобретение основных средств у физического лица. Основанием, подтверждающим приобретение основных средств у физических лиц, является договор купли-продажи с продавцом, составленный в письменной форме. Договор купли-продажи следует составлять таким образом, чтобы можно было проконтролировать покупку (с указанием фамилии, имени, отчества продавца, места его жительства и паспортных данных; номера лицензии и даты ее выдачи, если гражданин зарегистрирован как предприниматель). Если продавец не зарегистрирован как предприниматель и плательщик подоходного налога, при осуществлении сделки с него необходимо удержать в установленном размере подоходный налог.

Здесь есть одна особенность: продавец может быть зарегистрирован как предприниматель (иметь свидетельство о государственной регистрации в качестве предпринимателя) и плательщик подоходного налога или не быть предпринимателем и выступать как частное лицо. В первом случае предприятие выпла-

чивает по расходному кассовому ордеру требуемую сумму за приобретенные основные средства (Дебет субсчета 76-3, Кредит счета 50), а во втором ему будет выплачена сумма за минусом удержанного с него подоходного налога в установленном размере, о чем сообщают в налоговую инспекцию по месту нахождения предприятия. Оплата может быть произведена и безналичным путем (Дебет субсчета 76-3, Кредит счета 51).

Если в течение года данному лицу производилось несколько таких выплат, то подоходный налог исчисляется с общей суммы выплат, превышающей указанные размеры, с зачетом ранее удержанных сумм. Поэтому предприятие по каждому такому физическому лицу обязано вести учет дохода, выплаченного ему с начала года.

Поскольку минимальный размер месячной оплаты труда периодически пересматривается, необходимо отслеживать его изменения. В основу расчета берется ставка минимальной оплаты труда, действующая на момент совершения сделки.

Приобретение предприятием транспортных средств

Предприятие, покупая транспортные средства, делает следующие проводки:

Дебет счёта 08, Кредит счета 60 — 15 000 рублей (сумма без НДС),

Дт сч 19 Кт сч 60 — 3 000 рублей

Дт сч 01 Кт сч 08 — 15 000 рублей.

Предприятие уплачивает в установленном размере налог на приобретение транспортных средств во внебюджетный территориальный дорожный фонд (Дебет счета 08, Кредит счета 68 «Расчеты по внебюджетным платежам»; Дебет счета 68, Кредит счета 51), который включается в первоначальную стоимость приобретенного объекта.

Уплачиваемые предприятием при приобретении транспортных средств НДС фиксируют с учетом следующих особенностей:

- по приобретенным для производственных целей грузовым машинам НДС отражают на счете 19 (Дебет субсчета 19-1, Кредит счета 60) и, принимая грузовую машину на баланс (Дебет счета 01, Кредит счета 08), списывают в течение 6 месяцев (в уменьшение задолженности бюджету по этому налогу) (Дебет счета 68, Кредит субсчетов 19-1);
- по приобретенным для производственных целей легковым автомобилям и микроавтобусам уплаченные НДС списывают (Кредит счета 19) за счет фонда накопления (Дебет субсчета 88-3), а при его отсутствии — за счет нераспределенной прибыли прошлых лет (Дебет субсчета 99-2);

- по приобретенным для непроизводственных подразделений (целей) автомобилей всех видов (грузовых, легковых, микроавтобусов) уплаченный при их покупке НДС списывают (Кредит счета 19) за счет фонда накопления (Дебет субсчета 99-3.1), а если он не формируется — на уменьшение нераспределенной прибыли прошлых лет (Дебет субсчета 99-2);
- при приобретении грузового автомобиля для производственных целей малыми предприятиями или по импорту уплаченные при его покупке НДС (Дебет счета 19, Кредит счета 60), когда автомобиль принимают на учет (Дебет счета 01, Кредит счета 08), подлежит зачету в полной сумме (Дебет счета 68, Кредит счета 19);
- если автомобиль для производственных целей приобрело предприятие, выпускающее продукцию, выполняющее работы, оказывающее услуги, освобожденные от НДС, то при их покупке НДС учитывается вместе со стоимостью их приобретения.

Кроме налога на приобретение транспортных средств предприятие до регистрации их в ГАИ уплачивает налог с владельцев транспортных средств. Этот налог в первоначальную стоимость приобретенных основных средств не включается, а подлежит отнесению на издержки производства (Дебет счетов 20, 23, 25, 26, 43, Кредит счета 68; Дебет счета 68, Кредит счетов 50, 51), который зачисляется в территориальный дорожный фонд, кроме Москвы и Санкт-Петербурга. В этих городах предприятия уплачивают налог с владельцев транспортных средств в Федеральный дорожный фонд.

Если автомобиль приобретен за СКВ по импорту, то предприятие кроме указанных платежей уплачивает таможенную пошлину на импорт в установленном размере к таможенной стоимости автомобиля. Таможенную стоимость определяют исходя из стоимости транспортных средств в СКВ, пересчитанной в рубли по курсу Центрального банка России на дату оформления выпуска груза в таможене.

Налог на приобретение автотранспортных средств. Предприятие, покупая автотранспорт, уплачивает налог на приобретение автотранспортных средств (форма прилагается), который включается в первоначальную стоимость приобретенного автомобиля, прицепа, полуприцепа.

Дебет счета 08, Кредит счета 68 — 3 000 рублей;

Дебет счета 68, Кредит счета 51 — 3 000 рублей.

Порядок исчисления налога и сроки его уплаты установлены инструкцией «О порядке исчисления налогов и поступления

их и иных средств в дорожные фонды». Налог уплачивается в течение 5 дней со дня приобретения автомобиля путем купли-продажи, мены, лизинга и взносов в уставный капитал. Днем приобретения считается день зачисления автомобиля в состав основных средств.

Налог на приобретение автотранспортных средств исчисляется от продажной цены без НДС и акцизов по следующим ставкам: все виды автомобилей по ставке — 18 %; прицепы и полуприцепы - 10 %.

Если автотранспорт приобретен за СКВ у резидента, то налог исчисляют исходя из продажной стоимости, пересчитанной по курсу рубля, установленному Центральным Банком РФ на день приобретения автотранспортного средства.

При приобретении машины, бывшей в употреблении (частично изношенной), налог исчисляется из продажной стоимости (без НДС и акцизов), но не ниже остаточной стоимости автомобиля.

При приобретении по лизингу (в долгосрочную аренду с правом или без права выкупа) лизингополучатель уплачивает налог с остаточной стоимости автомобиля. В этом случае суммы начисленного налога (Кредит счета 68) относят на расходы будущих периодов (Дебет счета 97) с последующим его ежемесячным списанием и включением в издержки производства (Дебет ; счетов 20,23,25,26,43, Кредит счетов 97) одновременно с начислением сумм амортизации по этим средствам).

При покупке автотранспорта по импорту налог уплачивается с таможенной стоимости.

Некоторые предприятия полностью освобождены от уплаты данного налога. К ним относятся: предприятия, которые содержат автомобильные дороги общего пользования; предприятия автотранспорта общего пользования — по автотранспортным средствам, перевозящим пассажиров (кроме такси); предприятия, занимающиеся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет 70 и более процентов.

При этом следует учитывать, что удельный вес доходов от реализации сельскохозяйственной продукции определяется по результатам работы за прошедший год. Если в прошлом году эти доходы составили 70 и более процентов, то в текущем году налог не вносят. Однако, если по результатам работы текущего года этих хозяйствующих субъектов доходы от реализации сельскохозяйственной продукции будут менее 70 %, то эти субъекты должны будут оплатить налог за текущий год в месяц по истечении года.

Налог с владельцев транспортных средств. Предприятие, имеющее на балансе транспортные средства (автомобили, мотоциклы, мотороллеры и автобусы) и другие самоходные механизмы на пневмоходу, является плательщиком налога с владельцев транспортных средств (форма прилагается). Налог исчисляется (Дебет счетов 20,23,25,26,43, Кредит счета 68) и перечисляется (Дебет счета 68, Кредит счета 51) во внебюджетный дорожный фонд (кроме Москвы и Санкт-Петербурга — полностью в Федеральный дорожный фонд) по данным бухгалтерского учета на 1-е число месяца, в котором уплачивается налог. В налоговую инспекцию предприятия по установленной форме в сроки, установленные для представления квартального (годового) отчета, представляют ежегодный налоговый расчет платежей по данному налогу. Некоторые предприятия освобождены от этого налога.

Предприятия, приобретающие автотранспортные средства в течение года, налог уплачивают в полном размере. По выбывшим транспортным средствам налог плательщику не возвращается.

Возведение объектов основных средств подрядным способом. При подрядном способе выполнения строительных работ по возведению новых объектов, относящихся к основным средствам, предприятие оплачивает счета строительных организаций (Дебет счета 60, Кредит счета 51) за выполненные строительно-монтажные работы (Дебет счета 08, Кредит счета 60), включая НДС. По окончании строительства объект принимается на баланс (Дебет счета 01, Кредит счета 08) с одновременным отражением суммы использованного фонда накопления (Дебет субсчета 88-3) или нераспределенной прибыли прошлых лет (Дебет субсчета 88-2) на финансирование строительства (Кредит субсчета 88-3.2) при расширенном воспроизводстве основных средств.

Объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств предприятия, а учитываются как незавершенные капитальные вложения (в остатке по счету 08).

Выбытие основных средств. Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) в разделе 7 «Выбытие основных средств» определяется порядок и условия выбытия и списания объектов основных средств, а также определения величины показателей бухгалтерского учета, которые выявляются в процессе этих операций.

Организация списывает с бухгалтерского учета объекты основных средств при их выбытии по различным причинам: в результате их безвозмездной передачи, финансовых вложений предприятия, продажи неиспользуемых, ликвидации ветхих и морально изношенных объектов, недостач и стихийных бедствий. Предприятия могут сдать основные средства другим предприятиям на условиях текущей или долгосрочной аренды.

В отличие от ранее действующего порядка, Положением предусмотрено производить списание основных средств в случае, если этот объект не используется для целей производства продукции или работ, либо для иных управленческих нужд. При этом не уточняется порядок оценки степени использования объектов основных средств не производственного назначения, для которых, очевидно, необходимо применять другие критерии характера их использования.

Положением подтверждена действующая ранее норма учета объектов основных средств, касающаяся порядка определения размера выручки от реализации при их продаже — в сумме, установленной в договоре.

Таким образом, в остальных случаях выбытие основных средств, кроме их ликвидации, предполагается использование для оценки размера выручки (эквивалента выручки) показателей, определяемых в соответствии с правилами, установленными Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»:

- при безвозмездной передаче объектов основных средств — по рыночной стоимости;
- при вкладе в уставный капитал или передаче в совместную деятельность — в оценке по согласованию сторон.

Доходы, расходы и потери от выбытия основных средств списываются на финансовые результаты организации. При этом необходимо учитывать, что порядок налогообложения выбытия основных средств, регулируемый нормативными актами Госналогслужбы России, остался неизменным.

Принимая во внимание, что Планом счетов бухгалтерского учета для бухгалтерского учета выбытия объектов основных средств предусмотрено использование счета 90 «Продажа», данная норма предполагает отнесение расходов, а также выявление доходов и потерь по операциям выбытия объектов основных средств сначала на счете 90.

Данный счет дебетуется на первоначальную (либо восстановительную) стоимость выбывающих объектов основных средств, на расходы по их продаже, ликвидации или передачи; кредитуется — на сумму износа, начисленного по данным объектам

основных средств ко времени их выбытия, а также на сумму выручки при их реализации.

Учет операций по безвозмездной передаче объектов основных средств. На предприятии безвозмездная передача основных средств оформляется актом формы № ОС-1, составляемым в 2-х экземплярах, который и служит бухгалтерии основанием для их списания. Все операции по безвозмездной передаче объекта отражаются через счет 90. По дебету этого счета показывают первоначальную стоимость списываемого объекта (кредитуется счет 01) и все расходы, обусловленные выбытием (по демонтажу, его транспортировке и др.), с кредита разных счетов в зависимости от характера расходов (23,60,68,69,70,71,76). На кредите счета 90 фиксируют износ списываемого объекта (дебет субсчета 02-1). Потери от безвозмездной передачи, выявленные на счете 47, подлежат отнесению на уменьшение добавочного капитала (дебет счета 87, кредит счета 90), а при его недостаточности — на уменьшение фонда накопления (дебет субсчета 99-3), за счет нераспределенной прибыли прошлых лет (дебет счета 84-2), в зависимости от имеющихся источников. Потери, выявленные при безвозмездной передаче основных средств производственного назначения, относят на уменьшение фонда социальной сферы (дебет субсчета 99-4).

Передавая безвозмездно другим предприятиям основные средства, предприятия, их передающие, обязаны начислить (дебет счета 47, кредит счета 68) и перечислить (дебет счета 68, кредит счета 51) в установленном размере НДС. Не облагается НДС: стоимость жилых домов, детских садов, клубов и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов, передаваемых безвозмездно органам государственной власти (или по их решению специализированным предприятиям, осуществляющим использование или эксплуатацию этих объектов по их назначению) и органам местного самоуправления; стоимость объектов государственной и муниципальной собственности, передаваемых безвозмездно органам государственной власти. При безвозмездной передаче основных средств облагаемый оборот определяют исходя из рыночных цен, сложившихся на момент передачи (в том числе и на биржах) в данном регионе. Для подтверждения рыночной цены на объекты основных средств могут быть использованы следующие способы:

- получение в письменной форме данных о ценах на аналогичную продукцию от предприятий-изготовителей;

- получение справок торгующих или снабженческих организаций об уровне цен;
- получение сведений об уровне цен, опубликованных в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения о рыночной стоимости объектов основных средств, подтвержденные консультационной или иной специализированной организацией (региональным отделением Российского общества оценщиков).

Следует также помнить, что в случае безвозмездной передачи основных средств физическим лицам стоимость таких объектов в оценке по рыночной цене, сложившейся в регионе, подлежит включению в доход этих лиц и обложению подоходным налогом. Подоходный налог с члена трудового коллектива удерживается в общеустановленном порядке (дебет счета 70, кредит счета 68). Если физическое лицо, получившее безвозмездно основные средства, не является членом трудового коллектива, то оно должно внести подоходный налог в кассу предприятия (дебет счета 50, кредит счета 68) для последующего перечисления в бюджет (дебет счета 68, кредит счета 51). Предприятие обязано сообщать о таких сделках (сумме дохода и удержанном налоге) в свою налоговую инспекцию не реже 1 раза в квартал.

Учет выбытия основных средств как вклада предприятия в уставный капитал создаваемого дочернего предприятия. Операции по передаче (списанию этих объектов также отражаются на счете 90. Но здесь необходимо учитывать то обстоятельство, что передаваемые основные средства (например, первоначальной (балансовой) стоимостью 24 000 рублей с износом 4 800 рублей) в счет вклада (дебет субсчета 08-1, кредит счета 490) зачисляются по цене соглашения, которая может быть ниже остаточной стоимости (например, 16 000 рублей), соответствовать ей (24 000 рублей), быть выше нее (45 600 рублей). В последнем случае в соответствии с Инструкцией о порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятие при передаче основных средств в виде вклада в уставный капитал другого предприятия согласно учредительным договорам по стоимости, превышающей балансовую стоимость передаваемых основных средств, сумму превышения отражают по кредиту счета 93 (дебет счета 90). По мере начисления доходов по вкладу (дебет счета 76, кредит субсчета 99-3) сумма превышения равными частями в срок, установленный учредительными документами, подлежит включению в состав внереализационных доходов (дебет счета 93, кредит субсчета 99-3).

При передаче основных средств в качестве вклада в уставный (складочный) капитал предприятие не является плательщиком в бюджет НДС по этим передаваемым основным средствам.

Продажа основных средств. Все операции по реализации (продаже) основных средств фиксируют на счете 90:

- на дебете счета — первоначальную стоимость списываемого объекта (кредит счета 01), все расходы предприятия по его демонтажу и другие, обусловленные продажей (кредит счетов 23, 60, 68, 69, 70, 71, 76);
- на кредите счета — сумму износа реализуемого объекта (дебет счета 02) и сумму предъявленного для оплаты счета (дебет субсчета 76-3).

При реализации основных средств предприятие обязано включить в стоимость предъявленного для оплаты счета отдельной позицией сумму НДС в установленном размере, который в дальнейшем подлежит начислению (дебет счета 90, кредит счета 68) и перечислению (дебет счета 68, кредит счета 51) в бюджет.

Необходимо учитывать следующие особенности расчета НДС при реализации основных средств:

- если реализуются основные средства, приобретенные после 1992 г., то НДС исчисляется в виде разницы между суммой налога, полученной с покупателя, и суммой налога, которая к моменту продажи не была отнесена на расчеты с бюджетом;
- если реализуются основные средства, приобретенные в 1992 г. по ценам, превышающим цену покупки, то НДС исчисляется при реализации основных средств по ценам не выше остаточной стоимости, облагаемый оборот определяют исходя из рыночных цен, сложившихся на момент реализации в данном регионе.

Если реализуют основные средства непромышленной сферы, ранее приобретенные с уплатой НДС, то НДС по ним не уплачивается за исключением случаев их продажи по цене, превышающей цену приобретения.

Если кредитовый оборот по счету 90 (выручка от реализации) превышает дебетовый оборот (расходы, обусловленные реализацией), то возникшую разницу (доходы от реализации) списывают на прибыль (дебет счета 90, кредит субсчета 99-2). В противном случае, когда дебетовый оборот по счету 90 превысит кредитовый оборот, потери списывают на убытки предприятия (дебет субсчета 99-2, кредит счета 90).

Согласно Инструкции о порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета при безвозмездной передаче, реализации

и прочем выбытии основных средств, относящихся к социальной сфере (как нам представляется, основных средств производственного назначения), выявленный на счете 90 доход списывается на увеличение фонда социальной сферы (дебет счета 90, кредит субсчета 99-4), а потери — на его уменьшение (дебет субсчета 99-4, кредит счета 90).

Продажа основных средств физическим лицам. Если предприятие решило продать основные средства (например, автомобиль) физическому лицу (члену трудового коллектива или другому гражданину), то такая сделка должна быть оформлена в письменном виде. Продажа должна быть осуществлена по рыночной стоимости, которую следует установить, пригласив специалистов из страховой компании, комиссионного магазина, товарной биржи, территориального органа, курирующего ценообразование, регионального отделения Российского общества оценщиков. Наличие документа о рыночной стоимости предъявляется при проверках налоговому инспектору.

Если физическому лицу основные средства продаются по цене (например, 9 000 рублей) ниже их рыночной стоимости (12 000 рублей), то разница (3 200 рублей) подлежит обложению подоходным налогом в установленном размере. Такой же порядок обложения подоходным налогом предусмотрен и в случае, когда физическому лицу объект основных средств передан безвозмездно. О таких доходах и суммах удержанных налогов предприятие обязано не реже одного раза в квартал сообщать в свою налоговую инспекцию с указанием постоянного места жительства физического лица.

Особенность отражения операций по реализации основных средств, когда учетной политикой предприятия принято считать реализацию по поступлению средств на расчетный счет. В этом случае предприятие перечисляет в дебет счета 45 остаточную стоимость списываемого (в порядке продажи) объекта (кредит счета 01) и все расходы предприятия по демонтажу объекта (кредит счетов 23,60,69,70,71,76), где они будут числиться до тех пор, пока покупатель не оплатит счета. С момента оплаты (дебет счета 51, кредит счета 90) основные средства считаются реализованными, и сумма, числящаяся на счете 45, списывается (дебет счета 90, кредит счета 45).

Все последующие операции по начислению в бюджет НДС от продажи основных средств (дебет счета 90, кредит счета 68), выявлению и списанию финансового результата — прибыли (дебет счета 90, кредит субсчета 99-2) или убытка (дебет субсчета 99-2, кредит счета 90) — отражаются в общеустановленном порядке.

Реализация основных средств и ее связь с налогообложением прибыли предприятия. Предприятие может принять решение о реализации основных средств по их первоначальной стоимости, по цене выше или ниже первоначальной стоимости, по остаточной стоимости или ниже, по рыночной цене. Во всех случаях выявленный на счете 90 финансовый результат, списанный на субсчет 99-2, будет различным, и он окажет влияние на полученную по итогам года балансовую (валовую) прибыль предприятия для целей налогообложения. Оптимальным вариантом для налогообложения прибыли считается такой, который получен при реализации по рыночной стоимости.

При реализации основных средств, стоимость которых не выше остаточной, для расчета налога на прибыль, НДС, применяется фактическая цена реализации в следующих условиях:

- предприятие не могло реализовать основные средства по цене выше остаточной стоимости в связи с отсутствием спроса из-за ухудшения их качества или потребительских свойств (в том числе морального износа);
- до момента реализации основных средств предприятие сообщило в свой налоговый орган о намерении продать основные средства по ценам не выше остаточной стоимости с указанием предполагаемой цены.
- Предприятие предоставляет в налоговый орган расчет суммы выручки, полученной от сделок этого вида для налогообложения, одновременно с бухгалтерской отчетностью и расчетам по налогу на прибыль.

Ликвидация основных средств. При отражении операций по ликвидации основных средств предприятие выявляет и списывает финансовый результат (прибыль или убыток) ликвидации. С этой целью все расходы по ликвидации основных средств, пришедших в негодность, предприятие относит в дебет счета 90 (кредит счетов 23, 60, 68, 69, 70, 71, 76), а полученные при разборке товарно-материальные ценности приходится (дебет счета 10, кредит счета 90).

Превышение кредитового оборота по счету 90 над дебетовым означает, что получена прибыль от ликвидации основных средств (дебет счета 90, кредит субсчета 99-2). В противном случае, когда дебетовый оборот по этому счету, будет иметь место убыток (дебет субсчета 99-2, кредит счета 90). Финансовый результат выявляют отдельно по каждому ликвидируемому объекту основных средств.

Если ликвидируются основные средства, относящиеся к социальной сфере, то выявленные на счете 90 потери списывают-

ся на уменьшение фонда социальной сферы (дебет субсчета 99, кредит счета 90).

Причины списания основных средств. С баланса предприятия могут быть списаны здания, сооружения, машины, оборудование, транспортные средства и другое имущество, относящееся к основным средствам:

- если они пришли в негодность вследствие физического износа, аварий, стихийных бедствий, нарушения нормальных условий эксплуатации и по другим причинам; морально устарели;
- в связи со строительством, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением предприятий, цехов или других объектов.

Имущество, относящееся к основным средствам, целесообразно списывать в случаях, когда восстановить его невозможно или экономически нецелесообразно, или если оно не может быть реализовано.

Определение непригодности основных средств. Для определения непригодности основных средств, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации на списание на предприятии приказом создаются постоянно действующие комиссии в составе:

- 1) главного инженера или заместителя руководителя (председатель комиссии);
- 2) начальников соответствующих структурных подразделений (служб);
- 3) главного бухгалтера или его заместителя (на предприятиях, где выделены учетно-контрольные группы, — руководителя такой группы);
- 4) лиц, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств.

В состав постоянно действующей комиссии могут быть включены другие должностные лица (по усмотрению их руководителей).

Функции постоянно-действующей комиссии:

- непосредственный осмотр объекта, подлежащего списанию с использованием технической документации (паспорта, поэтажных планов, других документов), а также данных бухгалтерского учета;
- установление непригодности его к восстановлению и дальнейшему использованию;
- выяснение конкретных причин списания объекта (износ, реконструкция, нарушение нормальных условий эксплуатации, аварии и др.);

- выявление лиц, по вине которых основные средства преждевременно выбыли из эксплуатации; внесение предложения о привлечении этих лиц к ответственности согласно действующему законодательству;

- определение возможности использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта; их оценка;

- контроль за изъятием из списываемых основных средств годных узлов, деталей, материалов, цветных и драгоценных металлов; определение их количества, веса; контроль сдачи на соответствующий склад;

- составление актов на списание отдельных объектов основных средств (ф. № ОС-4 и ОС-4а).

Если оборудование списывают в связи со строительством новых, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением действующих предприятий, цехов и других объектов, комиссия должна проверить соответствие предъявленного к списанию оборудования оборудованию, поименному в плане расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий, цехов (производств), и сделать в акте на их списание ссылку на пункт и дату утверждения плана.

В актах на списание указывают данные, характеризующие объекты основных средств: год изготовления или постройки, дату поступления на предприятие, время ввода в эксплуатацию, первоначальную стоимость (для переоцененных — восстановительную), сумму начисленного износа по данным бухгалтерского учета, количество проведенных капитальных ремонтов. Подробно освещаются также причины выбытия объектов основных средств, состояние их составных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов.

При списании автотранспортных средств, кроме того, указывают: пробег автомобиля; дают техническую характеристику его агрегатов и деталей; возможности дальнейшего использования основных деталей и узлов, которые могут быть получены от разборки.

При списании с баланса предприятия основных средств, выбывших вследствие аварии, к акту о списании прилагают копию акта об аварии, а также поясняют причины, вызвавшие аварию, и указывают меры, принятые в отношении виновных лиц.

Составленные комиссией акты на списание основных средств утверждает руководитель предприятия.

Разборка и демонтаж основных средств до утверждения актов на списание не допускаются.

Учет ценностей, поступивших в результате ликвидации основных средств. Все детали, узлы и агрегаты разобранного и демонтированного оборудования, годные для ремонта других машин, и другие материалы, полученные от ликвидации основных средств, приходятся как запасные части (дебет субсчета 10-5, кредит счета 90), а непригодные детали и материалы — как вторичное сырье (дебет субсчета 10-6, кредит счета 47).

Детали и узлы, изготовленные с применением драгоценных металлов, подлежат сдаче в государственный фонд, а детали и узлы, изготовленные из цветных металлов и не используемые для ремонта других машин, инструментов, приборов и оборудования, — предприятиям, занимающимся сбором вторичного сырья.

Столярные изделия, санитарно-техническое и другое оборудование и материалы, полученные в результате сноса (дебет счета 10, кредит счета 91) жилых домов, зданий и сооружений и не используемые на данном предприятии, могут быть реализованы (дебет счета 62, кредит счета 91; дебет счета 91, кредит счета 10).

Если предприятие не использует для своих нужд материальные ценности, полученные от списания машин, их можно реализовать.

Вторичное сырье, полученное от разборки списанных основных средств и не пригодное для повторного использования на данном предприятии, подлежит обязательной сдаче предприятиям, на которые возложен сбор такого сырья.

Особенности отражения в учете выбытия основных средств по причине их недостачи. Если на предприятии выявлена недостача основных средств, то их нужно списать; их остаточную стоимость до выяснения причин и виновных лиц относят на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (дебет счета 94, кредит счета 90). Если виновные лица установлены, то сумму ущерба списывают со счета 84 (дебет субсчета 73-3, кредит счета 94).

В дальнейшем сумму причиненного ущерба виновное лицо вносит в кассу предприятия (дебет счета 50, кредит субсчета 73-3) или ее удерживают из оплаты его труда (дебет счета 70,¹ кредит субсчета 73-3), или виновный перечисляет сумму ущерба на расчетный счет предприятия (дебет счета 51, кредит субсчета 73-3) до полного погашения долга. Если виновное лицо не будет установлено, то сумма потерь будет списана на издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 43, кредит счета 84). В предусмотренных случаях с виновного лица может быть взыскана сумма, превышающая фактический ущерб (остаточ-

ную стоимость) утраченного по его вине объекта основных средств.

Выбытие основных средств в результате стихийных бедствий. В этом случае выявленную на счете 90 остаточную стоимость утраченных в результате пожара, стихийных бедствий или экстремальных ситуаций объектов предприятие относит в сумме, возмещенной страховой организацией, за счет средств страховщика (дебет счета 76, кредит счета 90), а в оставшейся сумме — за счет резервного капитала (дебет счета 83, кредит счета 90). Если резервного капитала недостаточно, то не возмещенную сумму списывают на потери (убытки) предприятия (дебет субсчета 99-3, кредит счета 90).

Если выбыли объекты основных средств, относящиеся к социальной сфере, то потери относятся на уменьшение фонда социальной сферы (дебет субсчета 83-4, кредит счета 90).

Ремонт основных средств. В процессе эксплуатации основные средства утрачивают свои физические и технические качества, что ведет к снижению их производительности. Для восстановления утраченных в результате износа технических и физических свойств основные средства ремонтируют. В зависимости от сложности работ различают текущий и капитальный ремонт основных средств.

Учет затрат на ремонт основных средств. Все зависит от принятой предприятием учетной политики. В данном случае учетной политикой предусмотрено формирование ремонтного фонда, и предприятие для финансирования ремонта основных средств (текущего и капитального) ежемесячно отчисляет в этот фонд необходимые суммы в соответствии с нормативом, утвержденным самостоятельно, и включает их в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 43, кредит счета 83, субсчет 3 «Ремонтный фонд»). Нормативы отчислений могут быть дифференцированы по группам основных средств с учетом специфики (условий) их эксплуатации.

В этом случае фактические затраты предприятия на ремонт основных средств, выполненный собственными силами (предварительно учтенные на дебете счета 23) или сторонней организацией, по мере завершения ремонта подлежат отнесению на уменьшение ремонтного фонда (дебет субсчета 83-3, кредит счетов 23, 60). Если ремонтного фонда оказывается недостаточно для покрытия фактических затрат, то разницу относят на счет 31 «Расходы будущих периодов» (дебет счета 31, кредит счетов 23, 60). В дальнейшем ее будут списывать по мере накопления средств в ремонтном фонде (дебет субсчета 82-3, кредит счета 91).

На предприятиях малого бизнеса представляется целесообразным не формировать ремонтный фонд, а фактические затраты, связанные с проведением ремонта, включать непосредственно в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 43, 44, кредит счетов 10, 60, 68, 69, 70, 71, 76 и др.).

Особенности капитального ремонта, осуществляемого хозяйственным способом. Предположим, если предприятие имеет ремонтный цех (участок), то все затраты по капитальному ремонту основных средств предварительно собирают на дебете счета 23 «Вспомогательные производства» отдельно по каждому ремонтируемому объекту с кредита разных счетов (10, 25, 60, 68, 69, 70, 71, 76 и др.). По окончании ремонтных работ согласно принятой учетной политике расходы либо списывают за счет ремонтного фонда (дебет субсчета 89-3, кредит счета 23), либо относят непосредственно на издержки — в зависимости от того, в каком подразделении эксплуатируется отремонтированный объект.

Капитальный ремонт при хозяйственном способе осуществляют на основе показного метода.

Для капитального ремонта оборудования и транспортных средств на каждый ремонтируемый объект составляют ведомость дефектов. В ней указывают перечень ремонтных работ, заменяемые детали и узлы, нормы времени на ремонтные работы, сметную стоимость ремонта. Как правило, дефектные ведомости составляют в отделе главного механика предприятия. На основании ведомости выписывают наряд-заказ, в который вносят наименование объекта, его инвентарный номер, приводят состав ремонтной бригады.

При капитальном ремонте зданий и сооружений предварительно также проводят технический осмотр и после обследования составляют перечень работ и акт. Первый экземпляр наряда-заказа передают в бухгалтерию предприятия для учета затрат на капитальный ремонт, второй направляют в ремонтную службу (цех, участок).

В практике встречаются случаи, когда предприятия затраты по текущему ремонту включают в издержки производства непосредственно, а на проведение капитального ремонта формируют ремонтный фонд. Такая ситуация противоречит п. 62 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденному приказом Минфина России от 26 декабря 1994 г. №170. Порядок учета затрат на все виды ремонта (текущего, среднего и капитального) должен строиться единообразно в соответствии с принятой предприятием учетной политикой.

Капитальный ремонт арендованных немалых помещений. Затраты по всем видам ремонта арендованных нежилых помещений, проводимого в соответствии с условием договора аренды, арендаторы в зависимости от принятой учетной политики предприятия включают в издержки производства непосредственно или за счет резерва, создаваемого на ремонт основных средств, если он осуществляется за их счет. По общепринятой практике затраты на текущий ремонт арендатор производит за счет собственных средств, и они не подлежат возвращению арендодателями. Что касается капитального ремонта, то он может быть выполнен за счет собственных средств либо за счет арендодателя — в зависимости от условий договора аренды.

Если договором аренды предусмотрено, что капитальный ремонт арендованного помещения проводится арендатором за счет арендодателя, то фактические затраты на выполненный капитальный ремонт списывают на уменьшение задолженности арендодателю (дебет субсчета 76-3, кредит счетов 20, 23, 25, 26, 43) по арендной плате.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 существуют два вида передачи и получения объектов основных средств во временное пользование — по договору аренды и финансовой аренды.

Основные условия договора лизинга и договора аренды с правом выкупа определены Гражданским кодексом РФ.

По договору финансовой аренды (лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей (ст. 665 ГК РФ). Арендодатель в этом случае не несет ответственности за выбор предмета аренды и продавца.

Договором финансовой аренды может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется арендодателем.

В законе или договоре аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены (ст. 624 ГК РФ).

Согласно статьям 624, 665, 666 ГК РФ, а также постановления Правительства РФ от 29 июня 1995 г. № 633, утвердившего Временное положение о лизинге, аренда с правом выкупа и лизинг имеют следующие отличительные черты:

- Отношения по аренде с правом выкупа основываются на факте наличия имущества у арендодателя. У лизингода-

теля изначально лизинговое имущество отсутствует, а лизинговые отношения включают приобретение указанных лизингополучателем основных средств и сдачу их лизингодателем в аренду.

■ Арендодателем при лизинге может быть только лизинговая компания, имеющая лицензию на осуществление такой деятельности, или гражданин-предприниматель (п.2,3,4 Положения о лицензировании лизинговой деятельности в Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства РФ от 26 февраля 1997 г. № 167). В аренде с правом выкупа могут участвовать любые субъекты: предприятия, организации, учреждения, государство;

■ По лизингу арендованное имущество должно быть использовано в предпринимательских целях (ст. 666 ГК РФ), а аренда с правом выкупа — не только в предпринимательских, но и непроизводственных, некоммерческих целях, поскольку действующим законодательством ограничений по использованию имущества в определенных целях не установлено.

Корреспонденция счетов по учету лизинга у лизингодателя:

Д-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (субсчет «Имущество для сдачи в аренду») К-т сч. 08 — прихода имущества, предназначенного для сдачи в аренду по договору лизинга, в сумме всех затрат, связанных с его приобретением.

Д-т сч. 03 (субсчет «Имущество, сданное в аренду») К-т сч. 03 (субсчет «Имущество для сдачи в аренду») — передача лизингового имущества лизингополучателю.

Д-т сч. 20(26) К-т сч. 02 (10, и др.) — затраты по осуществлению лизинговой деятельности.

Д-т сч. 90 К-т сч. 20(26) — списание затрат по осуществлению лизинговой деятельности.

Д-т сч. 62 К-т сч. 90 — начисление лизинговых платежей. Д-т сч. 90 К-т сч. 62 — поступление лизинговых платежей. Д-т сч. 90 К-т сч. 68 — начисление налога на добавленную стоимость при определении реализации для целей налогообложения «по отгрузке» в соответствии с принятой учетной политикой.

Д-т сч. 90 К-т сч. 76 — начисление налога на добавленную стоимость в срок, установленный договором для перечисления лизинговых платежей, при определении реализации для целей налогообложения «по оплате» в соответствии с принятой учетной политикой.

Д-т сч. 76 К-т сч. 68 — отражение налога на добавленную стоимость при поступлении лизинговых платежей.

Д-т сч. 90 (или 99) К-т сч. 99 (или 90) — финансовый результат от лизинговых операций.

У лизингополучателя:

Д-т сч. 001 — получение лизингового имущества.

Д-т сч. 20(26) К-т сч. 76 — начисление текущих лизинговых платежей (по истечении отчетного периода).

Д-т сч. 19 К-т сч. 76 — отражение налога на добавленную стоимость на лизинговые платежи.

Д-т сч. 68 К-т сч. 19 — отнесение на расчеты с бюджетом налога на добавленную стоимость, начисленного на текущие лизинговые платежи, перечисленные лизингодателю.

Д-т сч. 76 К-т сч. 51 (52) — перечисление лизинговых платежей:

Если анализ заключенного договора позволяет сделать вывод о том, что его содержанием является аренда с правом выкупа, то отражение данных операций по счетам бухгалтерского учета необходимо производить в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкцией по его применению (утвержден Приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г. № 56) в редакции приказа Минфина РФ от 17 февраля 1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».

Бухгалтерские проводки при аренде с правом выкупа у арендодателя:

Д-т сч. 03 К-т сч. 01 — отражение стоимости основных средств, сданных в аренду с правом выкупа.

Д-т сч. 90 К-т сч. 03 — сдача имущества в аренду с правом выкупа.

Д-т сч. 02 К-т сч. 47 — списание начисленного износа сдаваемого в аренду имущества.

Д-т сч. 76 К-т сч. 90 — отражение долгосрочной задолженности арендатора в соответствии с условиями договора.

Д-т сч. 90 К-т сч. 93 — отражение разницы между договорной и остаточной стоимостью сданных в аренду основных средств

Д-т сч. 021 — учет сданного в аренду имущества с правом выкупа имущества на за балансовом счете.

Д-т сч. 76 К-т сч. 68 — отражение налога на добавленную стоимость при определении цены реализации для целей налогообложения «по оплате» в соответствии с принятой учетной политикой.

Д-т сч. 47 К-т сч. 68 — отражение при определении реализации для целей налогообложения «по отгрузке» в соответствии с принятой учетной политикой налога на добавленную стоимость, приходящейся на сумму арендной платы (выкупных платежей), начисленных по очередному сроку их получения.

Д-т сч. 93 К-т сч. 99 — отнесение на прибыль части разницы между договорной и остаточной стоимостью сданного в аренду имущества в составе арендной платы, начисленной по очередному сроку ее получения.

У арендатора бухгалтерские проводки записывают так:

Д-т сч. 03 К-т сч. 08 — получение в аренду с правом выкупа основных средств по договорной цене.

Д-т сч. 03 К-т сч. 02 — начисленный арендодателем износ полученных в аренду с правом выкупа основных средств, износ взятых в аренду основных средств.

Д-т сч. 08 К-т сч. 76 — отражение кредиторской задолженности арендатора в размере определенной договором стоимости выкупа полученных в аренду с правом выкупа основных средств.

Д-т сч. 20(26) К-т сч. 02 — начисление износа на арендованное с правом выкупа имущество.

Д-т сч. 20 К-т сч. 76 —' начисление арендной платы в случае наличия в договоре условия, определяющего отдельно сумму арендной платы и размер выкупной стоимости арендованных основных средств.

Д-т сч. 76 К-т сч. 51 — перечисление причитающихся арендодателю платежей (арендная плата, выкупные платежи и другие расходы согласно договора).

Д-т сч. 19 К-т сч. 76 — отражение налога на добавленную стоимость, перечисленного арендодателю вместе с причитающимися ему платежами.

Д-т сч. 68 К-т сч. 19 — отнесение на расчеты с бюджетом налога на добавленную стоимость на сумму арендной платы, перечисленной арендодателю.

Д-т сч. 01 К-т сч. 03 — переход арендованного имущества в собственность арендатора.

Д-т сч. 68 К-т сч. 19 — списание перечисленного арендодателю налога на добавленную стоимость после оплаты всей стоимости и перехода в собственность арендатора арендованного имущества с правом выкупа имущества, используемого в производственных целях.

Д-т сч. 88 К-т сч. 19 — списание перечисленного арендодателю налога на добавленную стоимость после оплаты всей стоимости и перехода в собственность арендатора арендованного иму-

щества с правом выкупа имущества, используемого в производственных целях, а также служебных легковых автомобилей и микроавтобусов (подп. «а» п. 20 Инструкции Госналогслужбы РФ от 11 октября 1995 г. № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость»). При аренде имущества с правом выкупа Арендатор уплачивает арендодателю выкупные платежи также с налогом на добавленную стоимость, но его суммы уже не имеют право относить на уменьшение платежей в бюджет, поскольку платежи за арендованное с правом выкупа имущество не включаются в издержки производства и реализации продукции (работ, услуг). Поэтому общая сумма налога на добавленную стоимость, уплаченная арендодателю, может быть отражена арендатором на Дебете сч. 68 «Расчеты с бюджетом по НДС» (Д-т сч. 68 К-т сч. 19) только после перехода арендованного с правом выкупа имущества в собственность последнего, то есть согласно п. 48 Инструкции ГНС РФ № 39 в момент принятия на учет основных средств.

Выкупные платежи по основным средствам, приобретаемым на условиях аренды с правом выкупа, отсутствуют в перечне установленных Положением о составе затрат... расходов, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг). Поэтому источником финансирования платежей за имущество, арендуемое с правом выкупа, могут быть только собственные средства предприятия. В дальнейшем после выкупа имущества и перехода его в собственность арендатора в случае использования данного имущества в производстве и реализации продукции (работ, услуг) его стоимость будет включаться в издержки производства и обращения через амортизационные отчисления согласно п. 2, а также п. 9 Положения о составе затрат...

Учет долгосрочно арендуемых основных средств (счет 001) и арендных обязательств (счет 97).

К долгосрочно арендуемым основным средствам предприятие относит объекты основных средств, которые (согласно договору аренды) по истечении срока аренды (или до его истечения) должны перейти в собственность предприятия или должны быть выкуплены при условии, что арендатор внесет всю выкупную цену.

Долгосрочно арендуемые основные средства предприятия арендаторы учитывают на одноименном счете 001, а задолженность перед арендодателем — на счете 97 «Арендные обязательства». Предприятия-арендаторы возмещают арендодателям в соответствии с условием договора стоимость основных средств (дебет сч. 97, кредит сч. 51), начисляют (дебет счетов 81-2, кредит сч. 97) и перечисляют (дебет сч. 97, кредит сч. 51) проценты за аренду.

Аналитический учет долгосрочно арендуемых основных средств ведут по их видам, а в разрезе видов — по инвентарным объектам.

Износ по этим основным средствам исчисляют в общеустановленном порядке и включают в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44, кредит субсчета 02-2).

Если предприятие-арендатор допустит серьезные нарушения договорных условий, то долгосрочно арендуемые им основные средства могут быть востребованы арендодателем.

По окончании договора долгосрочной аренды (или при условии досрочного выкупа — полного расчета арендатора с арендодателем за арендованные основные средства) арендованные основные средства становятся собственностью предприятия-арендатора. К этому моменту на счете 97 остатка нет. Основные средства со счета 03 переводят на счёт 01 (дебет счета 01, кредит счета 03), а износ по ним отражают внутренней записью по сче ту 02 (дебет субсчета 02-1, кредит субсчета 02-2).

В конце года перед составлением годового отчета предприятие-арендатор в порядке инвентаризации своих расчетных взаимоотношений по обязательствам договора долгосрочной аренды посылает письменный запрос арендодателю с просьбой подтвердить сумму, числящуюся в пользу арендодателя в остатке по счету 97. Она должна соответствовать сумме задолженности по арендным обязательствам, которые арендодатель учитывает на счете 09. Письмо следует послать заказное с уведомлением о вручении. Если письменный ответ от арендодателя не поступит, то исходя из принципа «молчание — знак согласия» можно считать, что арендодатель согласен с суммой долга и считает ее признанной. Инициатива выверки расчетов может исходить и от арендодателя. Тогда арендатору необходимо ответить на • письмо-запрос арендодателя: подтвердить сумму долга, если арендатор признает ее, либо мотивировать причины ее непризнания. В последнем случае необходимо выверить расчеты и прийти к согласованному остатку задолженности.

Учет объектов основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды

Такие объекты на балансе предприятия не учитываются. Они принимаются на за балансовый учет по счету 001 «Арендованные основные средства». Основанием служат договор текущей аренды; акт, составленный по форме № ОС-1, и копия инвентарной карточки арендодателя формы № ОС-6. Объект числится в эксплуатации под инвентарным номером арендодателя.

Износ по такому объекту предприятие-арендатор не начисляет. Сумму арендной платы без НДС оно включает в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 43, кредит субсчета 76-3) и перечисляет ее в сроки, обусловленные договором (дебет субсчета 76-3, кредит счета 51). За нарушение сроков арендатор уплачивает пеню в размерах, предусмотренных договором, которую он относит на внереализационные потери (дебет субсчета 91-3, кредит субсчета 76-3).

Допустим, что предприятие выпускает продукцию (выполняет работы, оказывает услуги), освобожденную от уплаты в бюджет НДС, то в себестоимость продукции (работ, услуг) расходы на текущую аренду будут включены вместе с уплаченным НДС (Дебет счета 20, Кредит субсчета 76-3).

Расходы по капитальному ремонту берет на себя арендатор или арендодатель в зависимости от условий договора. Если по условиям договора капитальный ремонт выполняет арендатор, то затраты на него он включает в издержки производства обычным порядком в зависимости от принятой на предприятии учетной политики.

Если капитальный ремонт по условиям договора выполняет арендодатель, то затраты на этот ремонт арендатор засчитывает в уменьшение задолженности по арендной плате. В этом случае арендатор направляет арендодателю авизо, к которому прикладывает смету и платежное требование-поручение за фактически выполненный капитальный ремонт.

По окончании срока договора арендуемые основные средства возвращаются арендатору в рабочем состоянии. Возврат оформляется актом формы № ОС-1, составленным в двух экземплярах.

Перед составлением годового отчета в порядке инвентаризации расчетов арендатор выверяет расчеты с арендодателем по договору текущей аренды. Сальдо на конец года по взаимным расчетам за текущую аренду должно быть согласовано.

Передача основных средств в долгосрочную аренду и учет арендных обязательств к поступлению.

При передаче основных средств в долгосрочную аренду другому предприятию на основании договора аренды их выбытие отражается обычным порядком на счете 90. Вместе с тем предприятие-арендодатель должно отразить сумму обязательств арендатора по выкупу основных средств в течение срока аренды на счете 09 «Арендные обязательства к поступлению» (дебет счета 09, кредит счета 90). Платежи, поступающие от арендатора (дебет счета 51, кредит счета 09), будут уменьшать сумму долга, пока полностью не погасят ее. К окончанию срока аренды при

прочих равных условиях остатка на счете 09 не будет. Основные средства, сданные в долгосрочную аренду, считаются выкупленными арендатором полностью, и к нему переходит право собственности.

На счете 09 предприятие-арендодатель в течение всего срока аренды учитывает также суммы процентов, причитающиеся к получению за сданные в долгосрочную аренду основные средства (дебет счета 09, кредит субсчета 99-3), если их получение предусмотрено условиями договора. Ежегодно перед составлением годового отчета предприятия-арендодатели должны выверить свои расчеты по арендным поступлениям. С этой целью арендодатели посылают арендаторам заказные письма с уведомлением о вручении. В письмах содержится просьба подтвердить числящуюся за арендаторами по счету 09 задолженность. У арендатора она числится на счете 97. Остатки по счетам 09 (у арендодателя) и 97 (у арендатора) должны совпадать. Если ответ на запрос не поступил, то исходя из принципа «молчание — знак согласия» можно считать, что остаток по счету 09 признан арендатором и подтвержден им. Копию письма-запроса и почтовую квитанцию с уведомлением о вручении необходимо хранить в течение всего времени долгосрочной аренды на случаи непредвиденных обстоятельств. Если на письмо-запрос поступило письменное подтверждение арендатора о сумме долга, то процедура последующих взаимоотношений упрощается.

Передача основных средств на условиях текущей аренды

Такие основные средства не выбывают и продолжают числиться на балансе предприятия. Предприятие-арендодатель на условиях договора текущей аренды передает, как правило, отдельные объекты основных средств (например, автомашину, строительные механизмы, часть производственных помещений и др.). Износ по таким объектам арендодатель не вправе включать в издержки своего производства, а должен относить его на внереализационные потери (дебет субсчета 80-3, кредит счета 02), которые покрываются получаемой с арендатора арендной платой. Эту плату включают в состав внереализационных доходов (прибыли) предприятия (дебет субсчета 76-3, кредит субсчета 99-3). Арендодатель по просьбе арендатора выдает ему копию инвентарной карточки на объект, переданный в текущую аренду. В свою очередь предприятие-арендатор, приняв объект в эксплуатацию на условиях текущей аренды, высылает арендодателю акт формы № OG-1. На сумму арендной платы арендо-

датель начисляет (дебет субсчета 76-3, кредит счета 68) и уплачивает в бюджет (дебет счета 68, кредит счета 51) НДС.

В договоре текущей аренды обуславливаются размер и сроки внесения арендной платы, проценты за нарушение установленных сроков платежей, порядок регулирования взаимных претензий и др.

По окончании срока текущей аренды основные средства арендатор в рабочем состоянии возвращает арендодателю. Расходы по капитальному ремонту основных средств, сданных в текущую аренду, предусматриваются условиями договора аренды: за счет кого он производится — арендатора или арендодателя. В процессе эксплуатации основные средства утрачивают свои технические свойства и качества — изнашиваются. Для учета амортизации (амортизированной стоимости) основных средств на предприятии предусмотрен пассивный регулирующий счет 02, в развитие которого при необходимости открываются субсчета: 1 «Износ собственных основных средств», 2 «Износ долгосрочно арендуемых основных средств».

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97 стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. В отличие от ранее действовавшего порядка в Положении не упоминается, что это процесс по переносу стоимости объектов основных средств на себестоимость продукции, работ и услуг либо на счета учета других источников.

Таким образом, созданы условия, которые могут позволить организации относить начисленные суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств не на себестоимость или издержки обращения и другие счета, а непосредственно на счет прибылей и убытков.

Амортизация начисляется по всем объектам основных средств за исключением:

Амортизируемой стоимостью в большинстве предлагаемых способов начисления амортизации является первоначальная стоимость объекта основных средств. В случае приобретения основных средств с частичной их оплатой за счет бюджетных средств амортизируемой стоимостью для организации является только оплаченная за счет собственных средств часть стоимости данного объекта.

Срок полезного использования объектов основных средств определяется при их постановке на учет на основании: В технических условий их эксплуатации; В решений государственных органов (нормативный срок службы основных средств).

В случае отсутствия данных оснований срок устанавливается организацией исходя из:

- срока ожидаемого использования объекта с учетом производительности и мощности применения;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, а также системы планово-предупредительных (всех видов) ремонтов;
- нормативно-плановых и других ограничений срока использования объекта (например, использование объекта по договору аренды).
- Официальных разъяснений по практическому применению новых способов начисления амортизации, критериями выбора того или иного способа начисления амортизации, наконец, по учету амортизации для целей налогообложения пока не издано.

Согласно Положению организация может применять один из следующих способов начисления амортизации по однородным видам объектов основных средств в течение срока их использования.

1. Линейный способ, который состоит в равномерном начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта. При этом способе амортизация начисляется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной от срока полезного использования этого объекта. В организациях с сезонным характером работ амортизация основных средств начисляется с использованием данного способа, но только в течение месяцев фактической работы сезонной организации в текущем году.
2. Способ уменьшающегося остатка, при котором начисление амортизации производится исходя из остаточной стоимости объекта основных средств, принимаемой на начало каждого отчетного года, и нормы амортизации, исчисленной при постановке на учет объекта основных средств исходя из срока его полезного использования. Следует отметить, что применение этого способа не позволяет начислить полную амортизацию стоимости объекта основных средств в установленный срок. Необходимо применять повышающий коэффициент, что не предусмотрено Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.
3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, при котором начисление амортизации производится исходя из первоначальной стоимости объекта и I годового соотношения, где в числителе — число лет, а в знаменателе — сумма чисел лет срока службы объекта.

Указанные способы применяются для расчета годовой суммы амортизации, по определении которой ее 1/12 часть ежемесячно отражается по кредиту счета 02 «Износ основных средств». Наряду с приведенными способами, предприятие может по отдельным объектам основных средств применять способ начисления амортизации в зависимости от объема выпуска продукции или работ (пропорционально объему продукции).

При этом ежегодная сумма амортизации определяется путем умножения процента, исчисленного при постановке на учет данного объекта как отношение его первоначальной стоимости к предполагаемому объему выпуска продукции или работ за срок его полезного использования, на показатель фактически выполненного объема продукции или работ за данный отчетный период.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Прекращается начисление амортизации по объекту основных средств с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания его с бухгалтерского учета.

Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97 предусмотрено, в отличие от действовавшего ранее порядка, приостанавливать начисление амортизации по объектам основных средств в течение срока их полезного использования в следующих случаях:

- на период их восстановления (реконструкции, модернизации и капитального ремонта), если срок проведения данных работ превышает 12 месяцев;
 - при консервации на срок более трех месяцев (ранее сроки по данным работам для прекращения начисления амортизации объектов основных средств не ограничивались).
- Инвентаризация основных средств на предприятии проводится не реже одного раза в 3 года в сроки, установленные предприятием, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. В обязательном порядке инвентаризацию ранее установленных сроков проводят:
- при передаче имущества предприятия в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или му-

ниципального предприятия; при смене материально ответственного лица;

- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварии или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) предприятия, перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса.

Инвентаризацию основных средств проводит рабочая комиссия, создаваемая приказом по предприятию, при обязательном участии представителя бухгалтерии.

До начала инвентаризации выверяют данные бухгалтерского учета о наличии и техническом состоянии всех основных средств (инвентарные карточки, инвентарные книги), проверяют наличие и состояние технических паспортов, поэтажных планов зданий и т.д., документов на основные средства, сданные (принятые) предприятием в текущую и долгосрочную аренду, классификацию основных средств) по видам и технико-производственному назначению. По результатам выверки вносят необходимые уточнения в учетные записи и после этого приступают к инвентаризации.

При инвентаризации члены 'Комиссии в присутствии лиц, ответственных за сохранность основных средств, осматривают объекты в натуре и записывают их полное наименование, назначение и инвентарные номера в инвентаризационную опись основных средств формы № инв.-1.

Не разрешается проводить инвентаризацию не в полном составе инвентаризационной комиссии.

Объекты, не числящиеся в учете, также включают в инвентаризационную опись. Вновь выявленные неучтенные объекты оценивают экспертным путем по стоимости их воспроизводства на данный момент, а износ определяют по фактическому техническому состоянию. Данные оценки выявленных неучтенных объектов основных средств и их износа оформляют актом. Одновременно инвентаризационная комиссия выясняет, когда и по чьему распоряжению возведены (приобретены) выявленные при инвентаризации неучтенные объекты, куда списаны затра- > ты на их возведение или приобретение.

Машины, оборудование и силовые установки записывают в описи индивидуально с указанием инвентарного номера, предприятия, на котором они изготовлены, года выпуска, назначения, конструкции, мощности и т.д.

По однотипным предметам хозяйственного инвентаря, например инструментам, станкам одинаковой стоимости, поступившим одновременно в один цех (отдел), данные о которых отражаются в инвентарной карточке группового учета, сведения в описях приводят по наименованиям с указанием количества предметов. Данные о непригодных к эксплуатации и восстановлению основных средства вносят в отдельные инвентаризационные описи.

Если при инвентаризации выявлены недостачи или неучтенные основные средства, комиссия должна потребовать от соответствующих работников письменное объяснение, которое позволит установить порядок регулирования расхождений данных инвентаризации и бухгалтерского учета. Выявленные неучтенные объекты основных средств приходят по остаточной стоимости (дебет счета 01, кредит субсчета 99-3) с отражением их износа (дебет счета 01, кредит субсчета 02-1),

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяют и арендованные. Инвентаризационные описи по арендованным объектам составляют отдельно по каждому арендодателю. В них, кроме общих сведений, указывают, кто арендодатель и срок аренды. Один экземпляр инвентаризационной описи высылают в адрес арендодателя.

Основные средства, не числящиеся в учете и выявленные в процессе инвентаризации, по решению инвентаризационной комиссии должны быть оприходованы. В этом случае их первоначальную стоимость и сумму износа определяют экспертным путем.

Выявленные при инвентаризации неучтенные основные средства нельзя зачислять ни в добавочный капитал, ни в увеличение фонда накопления, ни в финансовый капитал предприятия, ни в другие аналогичные специальные фонды, так как в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации выявленное неучтенное имущество, куда входят и основные средства, подлежит принятию на учет как внереализационные доходы предприятия (дебет счета 01, кредит субсчета 99-3). Зачисление такого имущества в добавочный капитал, в фонд накопления (или любой другой) будет расценено аудитором (налоговым органом) как попытка сокрытия налогооблагаемой прибыли.

Излишки основных средств приходятся и отражаются:

1. Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

Одновременно начисляется износ, определенный комиссией:

2. Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 02 «Износ основных средств»

Недостача основных средств, если виновники недостачи или порчи установлены, отражается:

1. Д-т сч. 90 «Продажа»

К-т сч. 01 «Основные средства» на балансовую стоимость основных средств.

2. Д-т сч. 02 «Износ основных средств»

К-т сч. 90 «Реализация и прочее выбытие основных средств» на сумму износа объекта.

3. Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К-т сч. 90 «Реализация и прочее выбытие основных средств» на остаточную стоимость объекта.

4. Д-т сч. 73-3 «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба» на сумму недостачи основных средств, предъявленных к взысканию (по рыночной стоимости объекта)

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на остаточную стоимость объекта

К-т сч. 83-3 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и остаточной стоимостью объекта».

Если виновные лица не найдены или к взысканию с них отказано по суду:

Д-т сч. 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»

К-т сч. 01 «Основные средства» на балансовую стоимость объекта

Д-т сч. 02 «Износ основных средств» К-т сч. 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» на сумму износа недостающих объектов основных средств.

Д-т сч. 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К-т сч. 90 «Продажа» на остаточную стоимость отсутствующего объекта.

Д-т сч. 25 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Переоценка основных средств проводится на предприятии по постановлению Правительства Российской Федерации, преследует своей целью привести цены на основные средства предприятия в соответствие с действующими в настоящее время. В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 7 декабря 1996 г. № 1442 «О переоценке основных фондов в 1997 г.» по состоянию на 1 января 1997 г. проводится переоценка основных фондов, а также оборудования, предназначенного к установке, и объектов, не завершающих строительство. Переоценка основных фондов проводится по состоянию

на 1 января 1997 г. и осуществляется в течение 1997 г. Отражение результатов переоценки производится в балансе предприятий за 1 квартал 1998 года по состоянию на начало года. Переоценка может проводиться одним из двух методов — с применением индексов изменения стоимости основных фондов, оборудования, предназначенного к установке, и объектов, не завершающих строительство, разработанных Госкомстатом России, или методом прямой оценки стоимости основных фондов с использованием документально подтвержденных рыночных цен, сложившихся на 1 января 1997 г. на вновь изготавливаемые, строящиеся, приобретаемые (неизношенные) объекты основных фондов, аналогичные оцениваемым, причем предприятия могут пригласить оценщиков.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 7 декабря 1996 г. № 1442 «О переоценке основных фондов в 1997 году» уточнение стоимости имущества при переоценке может осуществлять любая фирма, не образованная предприятием-заказчиком. При участии оценщиков в работах по переоценке основных фондов лишь предоставляют заказчику информацию о текущих рыночных ценах на отдельные объекты, а ответственность за проведение инвентаризации объектов переоценки, пересчет сумм начисленного износа и отражение результатов переоценки в бухгалтерском учете и статистической отчетности лежит на самом предприятии.

Переоценке подверглись как производственные основные средства, так и находящиеся в эксплуатации в непромышленной сфере. Результаты переоценки отражаются в следующем порядке:

1) дооценка производственных основных средств относится на увеличение добавочного капитала (дебет счета 01, кредит субсчета 83-1), а дооценка их износа — на его уменьшение (дебет субсчета 83-1, кредит счета 02);

2) дооценка основных средств непромышленной сферы относится на увеличение фонда социальной сферы (дебет счета 01, кредит субсчета 88-4), а дооценка их износа — на его уменьшение (дебет субсчета 88-4, кредит счета 02).

Переоценивались как собственные основные средства, так и долгосрочно арендуемые (числящиеся на счете 03), а также оборудование к установке (счет 07) и числящиеся в незавершенном строительстве (счет 08).

Результаты переоценки незавершенного строительства (дебет счета 08) в части производственных основных средств относятся на увеличение добавочного капитала (кредит субсчета 83-

1), а в части объектов непроеизводственной сферы — на увеличение фонда социальной сферы (кредит субсчета 82-4).

Сумма амортизационных отчислений по этим основным средствам, начисленная с применением коэффициента ускорения, если это отражено в учетной политике предприятия, отражается по К-т сч. 02 «Износ основных средств» и Д-т счетов учета затрат на производство в установленном порядке.

Дополнительные отчисления отражаются в бухгалтерском учете по Д-ту счетов учета затрат на производство и К-т сч. 02 «Износ основных средств». В случае прекращения деятельности малого предприятия до истечения 1 года с момента ввода его в действие суммы дополнительно начисленной амортизации подлежат восстановлению за счет увеличения балансовой прибыли указанного малого предприятия. Восстанавливаемые суммы амортизации отражаются по Д-т сч. 02 «Износ основных средств» и К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

Хозяйственные операции, связанные со списанием основных средств в течение 1997 года, в бухгалтерском учете отражаются без учета результатов переоценки основных средств, осуществляемой по состоянию на 1 января 1997 года. На предприятии основные средства в местах эксплуатации, находящиеся в производственных и функциональных подразделениях, учитываются в инвентарных описях формы № ОС-9, хранящихся у материально ответственных лиц. С этими лицами должны быть заключены договоры о полной индивидуальной материальной ответственности за сохранность закрепленных за ними основных средств. (Так, если у предприятия есть транспортный цех (участок), то договор о полной индивидуальной материальной ответственности может быть заключен с начальником цеха, участка, бригадиром или непосредственно с водителями, которые эксплуатируют транспортные средства.)

Полная индивидуальная материальная ответственность наступает в случае, когда ущерб (например, авария) является следствием противоправных действий работника, был причинен по его вине. В установленных законодательством случаях виновность работника должна быть признана в судебном порядке. Предположим, водитель попал в аварию, которая произошла по причинам, от него не зависящим. Он не может быть привлечен к ответственности за причиненный материальный ущерб.

Если с водителем заключен договор о полной индивидуальной материальной ответственности, то в случае ущерба по его вине (например, оставил дверь в салон автомобиля незапертой) он несет ответственность в полном размере причиненного ущерба в зависимости от условий договора в оценке по восстанови-

тельной (рыночной) или остаточной стоимости утраченного имущества.

Если с водителем не заключен договор о полной индивидуальной материальной ответственности, то процедура возмещения ущерба, происшедшего по его вине, при добровольном отказе возместить этот ущерб, решается в судебном порядке.

Если водитель в состоянии алкогольного опьянения попал в аварию и разбил автомобиль и теперь эта машина не поддается восстановлению, то он должен возместить ущерб предприятию в полном размере в оценке по восстановительной стоимости автомобиля или его остаточной стоимости, если это обусловлено заключенным с ним контрактом и договором о полной индивидуальной материальной ответственности. Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект. Инвентарным объектом считается законченное устройство со всеми к нему приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и совместно выполняющих определенную работу. Так например, на предприятии были созданы рабочие компьютерные места. Каждое рабочее место включает в себя монитор, клавиатуру, дисковод, мышь, печатающее устройство, и учитывается как один инвентарный объект. Для оформления рабочего компьютерного места на данном предприятии утверждается генеральным директором акт о создании рабочего компьютерного места. Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту, независимо от того, находится ли он в эксплуатации или в запасе, присваивается соответствующий пятизначный инвентарный номер. Инвентарные номера в обязательном порядке приводятся в первичных документах (акт приемки-передачи, акт о ликвидации и т.п.), служащих основанием для учета движения объектов основных средств. Зачисление в состав основных средств объектов, на данном предприятии, оформляется актом приемки-передачи типовой формы № ОС-1. Акт приемки-передачи основных средств составляется на каждый отдельный инвентарный объект.

Пример поступления основных средств

Предприятие приобретает компьютер у другой фирмы (у юридического лица). Фирма-поставщик выписывает счет-фактуру. После перечисления денег, согласно этому счету, представитель фирмы берет исполненное банком платежное поручение,

доверенность и отправляется к поставщику за компьютером. Получив его на складе, он привозит его на фирму. Бухгалтер производит следующие записи на счетах:

Дата	Содержание операции	Документ	Сумма, руб.	Д-т	К-т
15.01.00	Перечислено за основные средства	Пл. поручение, выписка банка, счет-фактура.	9 000	60	51
17.01.00	Поступили основные средства	Накладная	9 000	08	60
17.01.00	Оприходованы основные средства	Акт приемки-передачи основных средств	9 000	01	08

В рассматриваемом случае представитель фирмы сам привез компьютер, возможно на своем транспорте. Транспортные расходы по его доставке не будут входить в его стоимость. Но не во всеми основным» средствами можно так поступить. Они могут быть доставлены фирмой-поставщиком или специализированной транспортной организацией.

В первом случае транспортные расходы отражаются в счете-фактуре отдельной строкой и оплачиваются при перечислении денег фирме-поставщику.

Во втором случае выписывается и оплачивается отдельный счет за транспортные услуги. В бухгалтерском учете это будет отражено по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 51 «Расчетный счет». При поступлении основных средств будет сделана дополнительная проводка: дебет счета 08 «Капитальные вложения» и кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В результате транспортные расходы войдут в первоначальную стоимость основных средств.

Если куплено несколько объектов основных средств, то транспортные расходы должны быть распределены между ними пропорционально их стоимости.

В стоимость основных средств был включен НДС, и это соответствующим образом отражено в расчетных и первичных документах, то надо определить назначение основных средств (производственное или непроизводственное) и их использование (для производства продукции, выполнения работ или услуг, облагаемых или необлагаемых НДС).

Рассмотрим отражение НДС по основным средствам производственного назначения, используемых для изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг, облагаемых НДС.

Наша организация является плательщиком НДС, поэтому полученный при приобретении основных средств счет-фактура зарегистрирован в журнале учета, получаемых от поставщиков счетов-фактур и в книге покупок.

При поступлении основных средств НДС учитывается обособленно, на отдельном счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений». При вводе в эксплуатацию основных средств НДС по приобретенным ОС в полном объеме вычитается из суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет. При списании НДС кредитуется счет 19, субсчет 1 и дебетуется счет 68.

Право списания НДС возникает тогда, когда основные средства приходятся на счет 01, т.е. когда началось их использование, а не когда они еще числятся в составе капитальных вложений на счете 08.

Пример. Как и в предыдущем случае предприятие приобретает компьютер у другой фирмы (у юридического лица) на сумму 9000 рублей, в т.ч. НДС 1500 рублей (по ставке 18%). На этот раз она может возместить дополнительные расходы, с уплатой НДС. При этом НДС выделен отдельной строкой в расчетных документах (платежном поручении) и в первичных учетных документах (в счете-фактуре).

Бухгалтер производит следующие записи на счетах:

Дата	Содержание операции	Документ	Сумма, руб.	Д-т	К-т
15.01.00.	Перечислено за основные средства	Платежное поручение, выписка банка, счет-фактура.	9 000	60	51
17.01.00.	Поступили основные средства	Накладная	9 000	08	60
17.01.00.	Оприходованы основные средства (без НДС)	Акт приемки-передачи основных средств	7 500	01	08

Дата	Содержание операции	Документ	Сумма, руб.	Д-т	К-т
17.01.00.	НДС по оприходованным основным средствам	Счет-фактура	1 500	19-1	08
17.01.00.	Списан НДС на расчеты с бюджетом	Расчет бухгалтерии	1 500	68	19-1

Если НДС не выделен отдельной строкой в расчетных и первичных учетных документах, то его придется включить в стоимость приобретения основных средств и отразить на счете 08, а затем отнести на счет 01 без последующего возмещения из бюджета.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97 стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. На предприятии используется способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, при котором начисление амортизации производится исходя из первоначальной стоимости объекта и годового соотношения, где в числителе — число лет, оставшихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока службы объекта.

Пример. Первоначальная стоимость объекта - 10 000 рублей.

Полезный срок службы — 5 лет.

Сумма чисел лет срока полезного использования, необходимая для расчета амортизации при этом способе, определяется как $1+2+3+4+5=15$.

Сумма амортизации, подлежащая списанию в отчетном году, определяется:

в первый год: $5/15 \times 10000$ рублей = 3300 рублей; во

второй год: $4/15 \times 10000$ рублей = 2600 рублей.

Указанный способ применяется для расчета годовой суммы амортизации, по определению которой ее $У_{12}$ часть ежемесячно отражается по кредиту счета 02 «Износ основных средств».

В своей деятельности бухгалтер сталкивается с целым рядом проблем, с понятием основных средств и их оценкой:

Первая проблема: как отличить основные средства от малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП), так как и те и другие могут использоваться длительное время?

Законодательством устанавливается стоимостная граница, выше которой имущество относится в учете к основным средствам, а ниже — к МБП.

Так, например, 05 января 2000 г. был приобретен компьютер, стоимостью 18 500 рублей. Он был отнесен к основным средствам, так как минимальная зарплата на день приобретения составляла 83 рубля 49 копеек, значит стоимостная граница была $83,49 \times 100 = 8\,349$ рублей.

Вторая проблема: необходимо решить — производственные это основные средства или непроизводственные?

В этом случае следует руководствоваться правилом: к производственным основным средствам относятся объекты, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности, т.е. использование в процессе производства промышленной продукции, в строительстве, сельском хозяйстве, торговле и общественном питании, заготовке сельскохозяйственной продукции и других аналогичных видов деятельности.

Третья проблема: как быть с приобретенным имуществом, состоящим из нескольких предметов?

Мебель в офис может быть приобретена как разрозненные предметы или как единый набор. Каждый предмет в отдельности может относиться к МБП, а вместе — это основное средство. Необходимо исходить из того, что единицей учета основных средств должен быть инвентарный объект, т.е. законченное устройство, предмет или комплекс предметов, со всеми входящими в их комплект принадлежностями и приспособлениями. Инвентарные объекты могут быть сложными (состоящие из нескольких предметов) и простые.

Пример. 15 января 2000 г. приобретено кресло стоимостью 5.500 рублей, кресло стоимостью 3.400 рублей и два двухдверных шкафа стоимостью 2.230 рублей каждый. В счете и в платежном поручении было указано, что это набор офисной мебели. Имущество было оприходовано, как один инвентарный объект основных средств. Если бы в счете и в платежном поручении не указывалось, что это набор офисной мебели, то каждый предмет в отдельности приходовался бы как МБП.

Инвентарная карточка должна открываться на каждый инвентарный объект. Если инвентарный объект включает отдельные приспособления и принадлежности, составляющие с ним одно целое, то в этой же карточке должен приводиться перечень таких частей. Заполнение инвентарных карточек производится на основе первичной документации (актов приемки-передачи, технических паспортов и других документов на приобре-

тение, сооружение, перемещение и ликвидацию объектов основных средств). По данным карточек, а также по данным из ведомостей расчета амортизации в конце месяца заполняются карточки учета движения основных средств типовой формы. На основе соответствующих данных бухгалтерского и оперативно-технического учета, а также технической документации осуществляется оперативный контроль за использованием основных средств.

Практически любая организация в своей работе использует основные средства. Они эксплуатируются длительное время в качестве средств труда, не меняя своей натурально-вещественной формы, постепенно изнашиваются и переносят свою стоимость на производственный продукт.

В своей деятельности с понятием «основные средства и их оценка» бухгалтер сталкивается с целым рядом проблем. Наиболее часто встречающиеся ошибки в работе бухгалтеров это такие, как не разграничение в учете основных фондов на производственные и непроизводственные.

Основные средства в процессе производства постепенно изнашиваются, поэтому предприятия должны стоимость объектов основных средств погашать посредством начисления амортизации. Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, в отличие от ранее действовавшего порядка, созданы условия, которые могут позволить организации относить начисленные суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств не на себестоимость или издержки обращения и другие счета, а непосредственно на счет прибылей и убытков. В данной главе рассмотрены новые способы начисления амортизации и отражение амортизационных отчислений в бухгалтерском учете.

В условиях дальнейшего развития рыночных отношений, с появлением большого количества малых предприятий, коммерческих структур, не имеющих собственной производственной базы, широкое распространение получила аренда основных средств. В данной главе дипломного проекта были рассмотрены вопросы учета долгосрочной и текущей аренды основных средств.

Система бухгалтерского учета регистрирует и обрабатывает информацию об основных средствах предприятия, их движении и источниках формирования. Однако на практике нередки случаи, когда реальное состояние основных средств и их отражение в системе бухгалтерского учета имеют расхождение. В целях их идентификации, а также для контроля сохранности основных средств предприятия проводится инвентаризация. В

данной главе рассмотрены задачи, условия и правила проведения инвентаризации, а также порядок отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации.

В условиях продолжающихся инфляционных процессов возникает необходимость периодически проводить переоценку основных фондов, что позволяет предприятиям формировать необходимые инвестиционные ресурсы для финансирования простого воспроизводства. В данной главе были рассмотрены вопросы по переоценке основных средств и отражение переоценки в бухгалтерском учете.

При вводе основных средств в эксплуатацию бухгалтер, выделенный НДС в первичных учетных документах, обоснованно взял в зачет. Бухгалтер произвел правильные записи на счета учета основных средств, со следующего месяца после приобретения начал начислять амортизацию, с отнесением сумм на счета затрат.

При ведении бухгалтерского учета основных средств часто встречаются типичные ошибки:

- не ведется опись инвентарных карточек по учету основных средств;
- не используется счет 08 «Капитальные вложения при приобретении основных средств»;
- не заключен договор о материальной ответственности;
- не оформляется акт приема-передачи;
- транспортные услуги при перевозке основных средств относятся на затраты сразу, а не через механизм амортизации;
- НДС списывается при отражении основных средств на счете 08 «Капитальные вложения при приобретении основных средств»;
- стоимость основных средств, полученных безвозмездно, не подтверждается актом экспертной оценки;
- не уплачивается налог на прибыль при безвозмездном получении основных средств;
- запись по счету 01 «Основные средства» производится в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал» до регистрации уставных документов.

Способы учета затрат по ремонту основных средств.

Восстановление основных средств (возвращение объекту первоначальных качеств) может осуществляться посредством ремонта, модернизации либо реконструкции.

Расходы на проведение всех видов ремонта основных производственных фондов в отличие от расходов на модернизацию и реконструкцию включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

В целях налогообложения затраты на ремонт основных средств отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся. Согласно подпунктам 5 и 7 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н, расходы по изготовлению и продаже продукции, в том числе расходы по поддержанию основных средств в исправном состоянии, являются расходами по обычным видам деятельности. В бухгалтерском учете затраты на ремонт могут быть отражены тремя способами:

- списанием на себестоимость продукции (работ, услуг) по мере возникновения расходов;
- списанием по мере возникновения в счет расходов будущих периодов, а затем в течение определенного организацией срока равномерным отнесением их на себестоимость;
- списанием за счет резерва на ремонт основных средств, который образуется путем равномерных ежемесячных отчислений (см. ниже раздел «Резерв на ремонт основных средств»).

Выбор того или иного способа должен быть отражен в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Восстановление объектов основных средств может быть выполнено как с привлечением сторонних организаций, так и собственными силами. При этом в некоторых случаях, восстанавливая основные средства, организация осуществляет строительно-монтажные работы, к которым могут быть отнесены работы по достройке, дооборудованию и реконструкции основных средств.

Виды ремонта основных средств

В зависимости от сложности и продолжительности работ различают: текущий, средний и капитальный ремонт. К работам по обслуживанию, а также текущему и среднему ремонту объектов основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

При отнесении ремонта к капитальному следует исходить из того, что при капитальном ремонте:

- оборудования и транспортных средств, как правило, производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание;

- зданий и сооружений производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий, трубы подземных сетей и т.п.).

Учет затрат на производство капитального ремонта, как правило организуется по отдельным объектам или группам основных средств. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, которые имеют разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта. Отнесение ремонтных работ к тому или иному виду должно быть подтверждено соответствующими документами — договором на проведение ремонта, сметной документацией, внутренними распорядительными документами.

Ремонт основных средств на предприятии рекомендуется проводить в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемой организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других причин. Системой планово-предупредительного ремонта предусматриваются обслуживание основных средств, текущий и средний ремонт, а также капитальный и особо сложный ремонт отдельных объектов основных средств. Приемка объектов по окончании капитального ремонта производится по акту приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов. В целях контроля за своевременным получением основных средств из ремонта инвентарные карточки в картотеке переставляются в группу «Основные средства в ремонте». При поступлении основных средств из ремонта производится соответствующее перемещение инвентарных карточек.

Способы учета затрат по ремонту основных средств. Законодательством предусмотрены следующие способы учета затрат на проведение ремонта:

- по фактически произведенным затратам;
- с применением счета расходов будущих периодов;
- путем создания резерва на проведение ремонта.

При этом организация может выбрать любой наиболее приемлемый для нее способ учета затрат на проведение ремонта и отразить принятое решение в приказе об учетной политике орга-

низации. При выборе того или иного способа необходимо учитывать структуру основных фондов, имеющих на предприятии, сложность ремонта, периодичность его проведения, стоимость ремонтных работ и т.п.

Ремонт основных средств на предприятии может осуществляться непосредственно самой организацией — хозяйственный способ; с помощью специализированной строительной организации — подрядный способ; либо и хозяйственным, и подрядным способами.

При применении подрядного способа работ затраты по ремонту в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета, на котором аккумулируются указанные затраты в корреспонденции со счетами учета расчетов. А при хозяйственном способе затраты отражаются по дебету счетов учета издержек производства (обращения) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат.

Учет фактических затрат на проведение ремонта. По фактическим затратам обычно учитываются затраты, связанные с проведением ремонта, которые не имеют регулярного характера (разовый ремонт) и не требуют значительных затрат денежных средств.

При применении этого способа учета расходы на проведение ремонта основных средств отражаются в бухгалтерском учете по мере их возникновения и включаются в себестоимость того отчетного периода, когда они фактически были произведены.

При ремонте основных средств силами своего ремонтного подразделения все затраты по каждому объекту, подлежащему ремонту, предварительно учитываются на сч. 23 «Вспомогательные производства», а затем по окончании ремонтных работ собранные затраты списываются на издержки производства (обращения) с учетом места эксплуатации объекта.

Бухгалтерский учет и налогообложение расходов на ремонт и техническое обслуживание автотранспорта проводится в настоящее время в любой организации (а не только в автобазе) где имеются на своем балансе один или даже несколько автомобилей. Естественно, эксплуатируемый автотранспорт требует постоянного обслуживания и ремонта. Соответственно у бухгалтерии предприятий зачастую возникают различного рода вопросы, связанные с отражением данных операций в бухгалтерском и налоговом учете.

Учет расходов на ремонт и техническое обслуживание. В соответствии с пунктом 5 ПБУ 10/99, а также пунктом 33 Инструкции по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на *автомобильном транспорте*, утвержденной

приказом Минтранса РФ от 24 июня 2003 г. № 153 (далее по тексту — Инструкция Минтранса РФ № 153), затраты, связанные с *ремонт и техобслуживанием автотранспорта*, относятся к *расходам* по обычным видам деятельности. При этом они включаются в состав материальных расходов организации (пункт 37 Инструкции Минтранса РФ № 153). Вышеуказанная Инструкция Минтранса РФ № 153 разработана на основании действующих нормативных актов по *бухгалтерскому учету* (ПБУ 9/99, ИБУ 10/99 и др.). В тоже время некоторые ее положения (в частности, касающиеся *расходов организаций автотранспорта*) значительно детализированы. Поэтому предприятиям (как специализированным — *автотранспортным*, так и прочим, имеющим на балансе *автомобили*) необходимо иметь в виду, что данная Инструкция является отраслевой. Это означает, что она обязательна к исполнению только организациями, входящими в структуру Минтранса РФ. Для прочих же предприятий эта Инструкция не является нормативным документом. Однако они могут ее применять в рамках действующих положений по *бухгалтерскому учету*, утвержденных Минфином РФ. При этом применение Инструкции Минтранса РФ № 153 такими организациями должно быть зафиксировано в их учетной политике для *бухгалтерского учета*. В зависимости от назначения автотранспорта, а также специализации предприятия, затраты на ремонт автомашин и их техническое обслуживание учитываются в специализированных предприятиях автотранспорта на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а в иных организациях — либо на счете 23 «Вспомогательные производства» (при наличии отдельного структурного подразделения — автобазы, транспортного цеха, участка и т.п.), либо на счетах 25 или 26 «Общехозяйственные расходы» (для всех прочих организаций) (План счетов и Инструкция по применению Плана счетов). Затраты предприятий на осуществление любых видов ремонта (текущий, средний, капитальный) и технического обслуживания автотранспортных средств являются текущими, то есть отражаются в бухгалтерском учете в составе расходов организации того отчетного периода, к которому они относятся. При этом такого рода расходы принимаются и для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат (статья 260 части второй НК РФ). Ремонт и техобслуживание (ТО) автотранспортных средств может производиться как силами самого предприятия (так называемым хозяйственным способом), так и сторонней организацией (подрядчиком).

Хозяйственный способ. При хозяйственном способе ремонт и ТО автотранспорта могут осуществляться либо специализированным подразделением предприятия, относящимся, как правило, к категории вспомогательного производства (например, ремонтным цехом), либо отдельными специалистами — сотрудниками организации (при отсутствии такого подразделения).

Пример 1.

Производственное предприятие (завод) в отчетном периоде (месяце) произвело ремонт автомашин собственными силами.

При этом в состав затрат на ремонт вошли следующие расходы:

- оплата труда ремонтных рабочих — 5 000 рублей;
- отчисления на социальные нужды (ЕСН, взносы на пенсионное страхование, отчисления в ФСС на страхование от несчастных случаев) — 1 800 рублей;
- прочие расходы (услуги других цехов (к примеру, транспортно-портного участка) и др.) — 3 000 рублей.

Кроме того, для ремонта автомашин были приобретены и использованы запасные части и прочие материалы (смазка, краска и т.п.) на сумму 96 000 рублей (включая НДС 18% — 14 644 рубля). Если ремонт осуществлялся отдельным структурным подразделением предприятия (ремонтным цехом), то в бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие проводки (отражены в табл.)

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма (руб.)
1. На затраты по ремонту отнесена оплата труда ремонтных рабочих	23	70	5 000
2. На затраты по ремонту списаны расходы на социальные нужды	23	69	1 800
3. На затраты по ремонту автомашин отнесена стоимость услуг других подразделений предприятия	23	23 (транспортный участок)	3 000
4. Приобретены у поставщиков запасные части к автомобилям и прочие материалы (без учета НДС): (96 000 руб. – 14 644 руб.)	10	60	81 356

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма (руб.)
5. Отражен в учете НДС по запасным частям и материалам	19	60	14 644
6. Произведена оплата поставщикам за запасные части и материалы	60	51	96 000
7. Принят НДС к вычету, уплаченный поставщикам	68, суб-счет «Расчеты по НДС»	19	14 644
8. Стоимость израсходованных в ходе ремонта запасных частей и прочих материалов отнесена на расходы по ремонту автомашин	23	10	81 356

По окончании ремонтных работ должен быть составлен акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств, форма которого (№ ОС-3) утверждена постановлением Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. № 7. На основании данных актов собранные на счете 23 затраты списываются на соответствующие счета учета затрат в зависимости от того, автомашины какого подразделения ремонтировались:

дебет счета 25 (автомашины, участвующие в процессе основного производства), 26 (служебный автотранспорт), 23 (автотранспорт вспомогательных производств), 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (автомашины обслуживающих производств и хозяйств) кредит счета 23 (ремонтный цех) — 91 156 рублей (5 000 руб. + 1 800 руб. + 3 000 руб. + 81 356 руб.) — затраты по ремонту автотранспортных средств отнесены на расходы предприятия.

Если на предприятии отсутствует специальная ремонтная служба, то затраты по ремонту автотранспорта относятся на расходы того подразделения, которому принадлежат данные автомашины. Соответственно, если данное подразделение относится к основному производству, то затраты списываются за счет общецеховых расходов (счет 25):

дебет счета 25 кредит счета 10 «Материалы», 23, 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. — затраты на ремонт отнесены на цеховые расходы по соответствующему под-

разделению основного производства. В том случае, когда осуществлялся ремонт служебного автотранспорта, затраты на него напрямую списываются на счет 26:

дебет счета 26 кредит счетов 10, 23, 69, 70 и др. — затраты на ремонт служебных автомашин списаны на общехозяйственные расходы предприятия.

Аналогичным образом относятся и расходы по ремонту автотранспорта, принадлежащего подразделениям вспомогательного производства и обслуживающим производствам и хозяйствам (комбинатам питания, детским садам, пансионатам и т.д. дебет счета 23 или 29 кредит счетов 10, 23, 69, 70 и др. — затраты на ремонт служебных автомашин списаны на расходы вспомогательных цехов или обслуживающих производств и хозяйств. На практике многие предприятия приобретают запасные части и материалы за наличный расчет в организациях розничной или оптовой торговли. В этих случаях необходимо обратить внимание на следующие обстоятельства. В соответствии с новым Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт», вступившем в силу с 27 июня 2003 г., любые расчеты наличными денежными средствами должны оформляться с применением контрольно-кассовой техники (ККТ). Это означает, что при покупке запчастей и материалов у поставщиков — юридических лиц за наличный расчет предприятия помимо прочих установленных законодательством документов (квитанции к приходному кассовому ордеру, накладной, счета-фактуры) должны иметь также кассовый чек. В противном случае подобные расходы могут быть не приняты проверяющими налоговыми органами для целей налогообложения как не подтвержденные документально в установленном порядке (пункт 1 статьи 252 части второй НК РФ).

Учет НДС. В части «входного» НДС необходимо иметь в виду следующее: если предприятие приобретает запасные части и материалы у организаций, осуществляющих оптовую торговлю товарами, либо у неторговых организаций, ей в обязательном порядке должен быть выдан счет-фактура. Без данного документа предприятие не имеет права принять к вычету НДС, уплаченный поставщику (статья 169 части второй НК РФ). При покупке запчастей и материалов в розничной сети счет-фактура заменяется выданным кассовым чеком (пункт 7 статьи 168 части второй НК РФ). При этом в Кассовом чеке, должна быть выделена сумма НДС. Хотя (как мы уже рассмотрели выше) кассовый чек при расчетах наличными день-

гами должен теперь выдаваться любой организацией (не только розничной торговли), подобное разделение при приобретении предприятием товаров в розничной сети и у прочих продавцов продолжает оставаться в действующем налоговом законодательстве и должно учитываться при приобретении запчастей и материалов за наличный расчет. Кроме того, предприятиям, приобретающим запчасти и материалы для ремонта за Наличный расчет, следует обратить внимание и на момент, когда «входной» НДС по ним можно принимать к вычету. Как известно, основными требованиями при принятии «входного» НДС к вычету являются:

- наличие счета-фактуры (или заменяющего его документа, как в случае с организациями розничной торговли) (статья 172 части второй НК РФ);
- фактическая уплата поставщикам НДС по приобретаемым товарам (статья 172 части второй НК РФ);
- оприходование приобретенных товаров (пункт 1 статьи 172 части второй НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 146 НК РФ выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления является объектом налогообложения по НДС. С внесением изменений в главу 21 части второй НК РФ изменился порядок исчисления НДС при выполнении строительно-монтажных работ. Выполнение хозяйственным способом текущего или капитального ремонта объектом обложения НДС не является.

При приобретении запчастей и материалов за наличные денежные средства расчет с продавцом производит не само предприятие, а его доверенное лицо (сотрудник, получающий деньги под отчет либо приобретающий товары за свой счет с последующей компенсацией затрат). Таким образом, приобретение этим лицом товаров (в нашем случае — запчастей и материалов для ремонта) подтверждается первичными документами, переданными им в бухгалтерию предприятия вместе с авансовым отчетом. При этом оплата таких товаров (и соответственно право принятия к вычету «входного» НДС) фактически может считаться произведенной только после расходования средств самого предприятия, а не его сотрудника. Это означает, что наличные денежные средства должны быть выданы данному лицу Либо заранее под отчет (на хозяйственные расходы), либо в виде компенсации при покупке им товаров за свой счет.

Рассмотрим операцию приобретения запасных частей и материалов для ремонта за наличный расчет на условном при-

Пример 2.

Предприятие выдало своему сотруднику под отчет наличные денежные средства для приобретения запасных частей для ремонта автомобиля в сумме 10 000 рублей.

Сотрудник представил в бухгалтерию авансовый отчет (утвержденный руководителем предприятия) о следующих произведенных расходах:

- приобретены запасные части в оптовой фирме на сумму 12 000 рублей (в т.ч. НДС 18 %, указанный в счете-фактуре и других расчетных документах — 1 831 руб.). Представлены документы: товарная накладная, квитанция к приходному кассовому ордеру, кассовый чек, счет-фактура;
- приобретены запасные части в розничной сети на сумму 6 000 рублей (в т.ч. НДС 18 %, выделенный к кассовому чеку и других расчетных документах, — 915 рублей). Представлены документы: товарный чек, кассовый чек, счет-фактура.

Таблица 2

Содержание операции	- Дебет	Кредит	Сумма (руб.)
1. Сотрудник получил деньги под отчет	71	50	10 000
2. По авансовому отчету отражено приобретение запасных частей у поставщиков (12 000 руб. + 6 000 руб.)	60	71	18 000
3. Оприходованы запчасти, приобретенные у оптовой торговой организации (без учета НДС) (12 000 руб. – 1 831 руб.)	10	60	10 169
4. Оприходованы запчасти, приобретенные у организации розничной торговли (без учета НДС): (6 000 руб. – 915 руб.)	10	60	5 085
5. Отражен в учете НДС по оприходованным запасным частям: (1 831 руб. + 915 руб.)	19	60	2 746

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма (руб.)
6. Компенсирована сотруднику разница между выданными ему под отчет денежными средствами и фактически истраченными суммами	71	50	8 000
7. Принят НДС к вычету, фактически уплаченный предприятием за запасные части	68, субсчет «Расчеты по НДС»	19	2 746
8. Приобретенные запасные части использованы для ремонта автомашины (10 169 руб. + 5 085 руб.)	23, 25, 26, 29 или 23 (ремонтный цех)	10	15 254

Подрядный способ

При подрядном способе величина затрат на ремонт и ТО складывается из стоимости услуг подрядчика (ремонтной организации — автоцентра, автосервиса и др.) и прочих расходов, связанных с ремонтом и ТО автомобилей (к примеру, стоимость использованных для ремонта запасных частей и иных материалов организации — заказчика).

Пример 3.

Производственное предприятие (завод) осуществило ремонт своих автомашин силами сторонней организации (автосервиса). Стоимость услуг подрядной организации составила 48 000 рублей (в т.ч. НДС 18% — 7 322 руб.). Помимо этого, для данного ремонта предприятие за свой счет приобрело запасные части и материалы на сумму 96 000 рублей (включая НДС 18 % — 14 644 руб.).

Таблица 3

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма (руб.)
1. На основании акта приемки выполненных работ затраты по ремонту (без учета НДС) отнесены на расходы предприятия в зависимости от того, автомашины какого подразделения ремонтировались: (48 000 руб. – 7 322 руб.)	23, 25, 26, 29	60	40 678

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма (руб.)
2. Отражен в учете НДС по ремонтным работам	19	60	7 322
3. Произведена оплата автосервису за ремонт автомашины	60	51	48 000
4. Принят НДС к вычету, уплаченный подрядной организации	68, суб-счет «Расчеты по НДС»	19	7 322
5. Оприходованы запчасти и прочие материалы для ремонта автомашины (без учета НДС) (96 000 руб. – 14 644 руб.)	10	60	81 356
6. Отражен в учете НДС по запасным частям и материалам	19	60	14 644
7. Принят НДС к вычету, уплаченный поставщикам за запасные части и материалы	68, суб-счет «Расчеты по НДС»	19	14 644
8. Произведена оплата поставщикам за запасные части и материалы	60	51	96 000
9. Запасные части и материалы переданы подрядчику для ремонтных работ	10, суб-счет «МПЗ, переданные подрядчикам»	10	81 356
10. Стоимость израсходованных подрядчиками в ходе ремонта запасных частей и прочих материалов отнесена на расходы по ремонту автомашин	23,25, 26,29	10, суб-счет «МПЗ, переданные подрядчикам»	81 356

Необходимо иметь в виду, что факт установки запасных частей и использования материалов организации — заказчика должен быть обязательно отражен в акте приемки выполненных работ. Запасные части и материалы, передаваемые подрядчику, могут быть приобретены предприятием и за наличный

расчет. В этом случае необходимо учитывать все требования налогового законодательства, рассмотренные нами выше (в разделе, посвященном хозяйственному способу).

Учет затрат на ремонт с применением сч. 97 «Расходы будущих периодов»

В том случае, когда предприятием не создается соответствующий резерв или фонд, а работы по ремонту основных средств производятся в течение года неравномерно, предприятие для предварительного учета ремонтных работ использует сч. 97 «Расходы будущих периодов». В последующем расходы на ремонтные работы, накопленные на сч. 97, списываются на издержки производства (обращения) в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.

Пример 4.

В январе на предприятии по договору, заключенному со строительной организацией, произведен ремонт производственного оборудования. Стоимость ремонта согласно акта выполненных работ составила 108000 руб. (в том числе НДС 16 475 руб.). Согласно принятой на предприятии учетной политике учет затрат по ремонту ведется на сч. 97 с последующим ежемесячным списанием на себестоимость продукции (работ, услуг).

- В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:
- 1) Дт. 97 — Кт. 60 — 91 525 руб. — стоимость выполненных работ по ремонту оборудования согласно акта выполненных работ отнесена на расходы будущих периодов;
 - 2) Дт. 19 — Кт. 60 - 16 475 руб. — отражен НДС, относящийся к стоимости выполненных строительных работ;
 - 3) Дт. 20 — Кт. 97 — 7627 руб. (91525/12) — ежемесячное списание затрат по ремонту оборудования на основное производство;
 - 4) Дт.60 — Кт.51 — 108000 руб. — оплачено поставщику за выполненные работы по ремонту оборудования;
 - 5) Дт.68 — Кт.19 — 1373 руб. (16475/12) — отнесен на расчеты с бюджетом НДС по выполненным и оплаченным строительным работам (ежемесячно).

Учет резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств

В целях более равномерного распределения расходов на проведение ремонта по отчетным (налоговым) периодам, организа-

ции могут создавать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств (в число которых входит и автотранспорт). При образовании резерва в состав затрат предприятия включается сумма отчислений, исчисленная исходя из сметной стоимости ремонтов всех объектов основных средств в течение года.

Пример 5.

В соответствии со сметой (планом ремонтных работ на год) планируемая величина затрат на текущий год по ремонту основных средств (в т.ч. автомашин) производственного предприятия (завода) составляет 540 000 рублей. Поскольку источники финансирования ремонтных работ по производственным и непроизводственным основным средствам разные, то и создание резервов по данным группам объектов должно осуществляться раздельно. Предположим, что согласно вышеуказанной смете величина затрат на ремонт производственных объектов составляет 504 000 рублей, а непроизводственных — 36 000 рублей.

Соответственно ежемесячно резервируемая сумма по производственным основным средствам будет равна 42 000 рублей (504 000 руб. : 12 мес), а по непроизводственным объектам — 3 000 рублей (36 000 руб. : 12 мес). В свою очередь затраты на ремонт производственных основных средств (включая автомобили) также должны подразделяться в зависимости от принадлежности объектов к основному или вспомогательному производству либо к основным средствам, используемым в управленческих целях. Расчет резервируемой суммы по такого рода направлениям производится аналогично рассмотренному выше. В бухгалтерском учете ежемесячное отчисление средств в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств будет отражаться проводкой:

дебет счетов 23, 25, 26 кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов» — 42 000 руб. — отчисления в резерв по производственным основным средствам;

дебет счета 29 кредит счета 96 — 3 000 руб. — отчисления в резерв по непроизводственным основным средствам.

Фактически произведенные расходы по ремонту объектов основных средств (в нашем случае — автомашин) будут списываться за счет созданных резервов по соответствующей группе объектов основных средств. Для отражения такого рода операций в бухгалтерском учете организация должна зафиксировать в своей учетной политике выбранный вариант учета расходов на ремонт (по мере их возникновения либо путем создания резерва на ремонт основных средств). Необходимо отметить, что законодательными и нормативными документами по бухгалтер-

скому учету не совсем четко регламентирован порядок создания и расходования резервов предстоящих расходов (в т.ч. резерва на ремонт основных средств). В частности, не определен процесс перехода остатков резервов, приходящихся на конец отчетного года, на следующий год. Поэтому такой порядок по резерву предстоящих расходов по ремонту основных средств организации разрабатывают самостоятельно (отражая его в своей учетной политике для бухгалтерского учета). В качестве примера можно привести следующий:

Пример 6.

Учетной политикой производственного предприятия (завода) определено, что в целях равномерного включения в расходы организации затрат на ремонт основных средств создается специальный резерв, отчисления в который производятся равными долями ежемесячно в течение года с отнесением начисленных сумм на соответствующие затратные счета. Фактические же затраты на ремонт списываются по мере их возникновения за счет созданного резерва. Если в конце года сумма фактических расходов на ремонт будет превышать величину резерва, производится соответствующее доначисление таких сумм в резерв. Если на конец года образуется остаток резерва, то организация может использовать его двумя способами (отразив выбранный способ в учетной политике):

- 1) отнести остаток резерва на доходы организации;
- 2) перенести его на следующий год, учитывая в составе резерва расходов на ремонт основных средств в следующем году.

Рассмотрим подробнее обе ситуации.

На конец года общая сумма отчислений в резерв по производственным основным средствам составила 504 000 рублей (42 000 руб. — 12 мес). В то же время общая сумма фактически произведенных затрат по ремонту основных средств, отнесенная за счет средств резервного фонда, составила 517 000 рублей.

Необходимо доначислить разницу в резерв на ремонт производственных основных средств в размере 13 000 рубля (517 000 руб. — 504 000 руб.).

Я На конец года общая сумма отчислений в этот резерв составила 504 000 рублей. В то же время общая сумма фактически произведенных затрат по ремонту производственных основных средств, отнесенная за счет средств резервного фонда, составила 490 000 рублей.

Возможны следующие варианты:

- а) остаток неиспользованных средств резерва в размере 14 000 рублей (504 000 руб. - 490 000 руб.) списывается на доходы организации;

б) остаток средств резерва переходит на следующий год.

При этом в соответствии с годовой сметой на ремонт основных средств на следующий год было запланировано создать резерв в размере 614 000 рублей. С учетом остатка резерва, перешедшего с прошлого года, в текущем году ежемесячная сумма отчислений в резерв на ремонт основных средств составит:

(610 000 руб. — 14 000 руб.) : 12 мес. = 50 000 руб. - о

Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете операций по формированию такого резерва и списанию за счет него расходов на ремонт основных средств (автомобилей). При этом необходимо иметь в виду, что данный порядок относится ко всем без исключения ремонтным работам, выполняемым как хозяйственным, так и подрядным способом.

Пример 7.

Воспользуемся данными примеров 5 и 6.

Предположим, что ежемесячная величина отчислений в резерв предстоящих платежей по ремонту производственных основных средств предприятия составляет 42 000 рублей, а непроизводственных — 3 000 рублей.

В учете данные операции отражаются проводками:

дебет счетов 23, 25, 26 кредит счета 96 — 42 000 руб. — отчисления в резерв по производственным основным средствам;

дебет счета 29 кредит счета 96 — 3 000 руб. — отчисления в резерв по непроизводственным основным средствам.

Отражение в учете операций по списанию фактической стоимости ремонтных работ за счет средств резерва производится в зависимости от того, каким способом выполняется ремонт — хозяйственным или подрядным. В отчетном периоде (месяце) произведен ремонт автомашин собственными силами на сумму 10 000 рублей, а также силами подрядных ремонтных организаций (автосервиса) на сумму 24 000 рублей (в т.ч. НДС 18% — 3 661 руб.). Кроме того, в обоих случаях для ремонта израсходованы запасные части и материалы предприятия на сумму 80 000 рублей.

При выполнении работ хозяйственным способом делаются проводки:

дебет счета 96 кредит счета 23 или дебет счета 96 кредит счетов 23, 69, 70 и др. — 10 000 руб. — фактическая стоимость ремонта автомашин списана за счет средств резерва;

дебет счета 96 кредит счета 10 — 80 000 руб. — стоимость израсходованных в ходе ремонта запасных частей и материалов отнесена за счет средств резерва.

При подрядном способе схема проводок будет следующая: дебет счета 96 кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 20 339 руб. (24 000 руб. — 3 661 руб.) — за счет средств резерва списана стоимость ремонта автомобилей, выполненного подрядчиком (без учета НДС);

дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» кредит счета 60 — 3 661 руб. — отражен в учете НДС по ремонтным работам;

дебет счета 60 кредит счета 51 «Расчетные счета» — 24 000 руб. — произведена оплата автосервису за ремонт автомашин;

дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — кредит счета 19 — 3 661 руб. — принят к вычету НДС, уплаченный по ремонтным работам;

дебет счета 96 кредит счета 10, субсчет «МПЗ, переданные подрядчику» — 80 000 руб. — за счет средств резерва списана стоимость запасных частей и материалов, переданных подрядчику и израсходованных (установленных) в ходе ремонта автомобилей.

Теперь рассмотрим порядок отражения подобных операций в конце отчетного года.

Как уже отмечалось выше, может быть достигнута экономия или перерасход средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств.

■ Резерв предстоящих расходов на ремонт производственных основных средств составил на конец года 504 000 рублей (42 000 руб. × 12 мес). Сумма фактических затрат на проведение ремонтных работ — 517 000 рублей.

На величину перерасхода (превышения фактических затрат по ремонту над резервируемыми средствами) делается проводка:

дебет счетов 23, 25, 26 кредит счета 96 — 17 000 руб. (517 000 руб. — 504 000 руб.) — доначислены средства в резерв предстоящих расходов по ремонту производственных основных средств.

■ Резерв предстоящих расходов на ремонт производственных основных средств составил на конец года 504 000 рублей. Сумма фактических затрат на проведение ремонтных работ — 490 000 рублей.

Если экономия резервируемых средств (то есть, превышения величины начисленного резерва над суммой фактических затрат по ремонту) списывается в конце года на доходы организации, то делается проводка:

дебет счета 96 кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы» — 14 000 руб. (504 000

руб. — 490 000 руб.) — неиспользованные средства резерва предстоящих расходов по ремонту производственных основных средств списаны на доходы предприятия.

При этом счет 96 закрывается, то есть на конец года по нему не будет числиться никаких остатков. Если же остаток средств; по данному резерву переходит на следующий год и учитывается в составе резерва на новый период (согласно учетной политике предприятия по бухгалтерскому учету), то на счете 96 на конец текущего года (и, естественно, на начало следующего) будет числиться кредитовое сальдо в размере 14 000 рублей. Затраты на ремонт производственных основных средств (включая автомашины) в виде отчислений в резерв также уменьшают налогооблагаемую прибыль (статья 260, пункт 2 статьи 324 части второй НК РФ). При этом налоговым законодательством предусмотрен следующий порядок образования резерва на ремонт основных средств. Организация-налогоплательщик, образующая резерв предстоящих расходов на ремонт, рассчитывает отчисления в такой резерв, исходя из совокупной стоимости основных средств. При этом в ходе определения нормативов отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств организация обязана определить предельную сумму отчислений в данный резерв, исходя из периодичности осуществления ремонта каждого объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости ремонта. Причем предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Если организация осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств (в частности, капитальных ремонтов автомобилей и их основных агрегатов — двигателей, кузова и т.п.) в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком проведения указанных видов ремонта при условии, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись. Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего отчетного (налогового) периода. При этом сумма фактически осуществленных затрат на проведение ре-

монта списывается за счет средств данного резерва. В случае, если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Если на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения на последнюю дату текущего налогового периода для целей налогообложения включается в состав доходов организации — налогоплательщика (за исключением сумм, зарезервированных на проведение особо сложных и дорогих видов ремонта). Как видим, в основном порядок создания и расходования средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств одинаков и в бухгалтерском, и в налоговом учете. Однако в последнем случае он имеет некоторые особенности (например, существует предельный размер резерва, не превышающий среднюю величину фактических расходов на ремонт за последние три года).

Кроме того, в случае превышения отчислений в резерв над фактической величиной расходов по ремонту основных средств, разница должна списываться на доходы организации и не может переходить на следующий год (кроме сумм, зарезервированных на проведение особо сложных и дорогих видов ремонта). Таким образом, и для бухгалтерского учета, и для целей налогообложения организация может самостоятельно выбрать способ отнесения ремонтных расходов на расходы, отразив его в своей учетной политике для бухгалтерского учета и для целей налогообложения. В этой связи во избежание двойного учета и спорной ситуации с налоговыми органами рекомендуется порядок определения годового размера резерва и ежемесячных отчислений в этот резерв в бухгалтерском учете привести в полное соответствие с учетом налоговым.

Расходы на ремонт арендованных основных средств

Расходы на ремонт арендованных основных средств независимо от того, являются они амортизируемым имуществом или нет, будут признаваться в качестве прочих расходов на основании п. 1 ст. 260 НК РФ. Дело в том, что арендованные основные средства подпадают под определение основных средств, данное в ст. 257 НК РФ. Так, например, в целях налогообложения при-

были будут признаны расходы на ремонт основных средств, арендованных у физического лица — не предпринимателя, или, например, арендованных у организации, стоимость которых менее 10 000 руб. До принятия изменений в ст. 260 НК РФ, внесенных Законом N 57-ФЗ, положения п. 3 ст. 260 НК РФ, где речь идет о расходах арендатора и используется термин «амортизируемые основные средства», относились к особенностям определения величины расходов, которые подлежали учету в том или ином отчетном периоде. Этому же мнению придерживались и специалисты Департамента налогообложения прибыли МНС России. Остается не ясно, для чего законодатель ввел этот пункт сейчас, когда расходы на ремонт признаются полностью в периоде их осуществления.

В случае аренды у физического лица. До 1 января 2002 года было много споров по поводу признания в целях налогообложения расходов на ремонт основных средств, арендованных у физического лица. С принятием главы 25 НК РФ многие вопросы разрешились. Теперь, поскольку в ст. 270 НК РФ расходы по ремонту (содержанию) основных средств, арендованных у физического лица, не поименованы, они признаются в целях налогообложения на основании п. 1 ст. 260 НК РФ, если соблюдаются три условия, рассмотренные выше.

Ремонт безвозмездно полученных основных средств

НК РФ не установлено каких-либо ограничений по поводу признания затрат по ремонту основных средств, полученных безвозмездно в собственность или в безвозмездное пользование (п. 1 ст. 260 НК РФ и п. 1 ст. 257 НК РФ). Если основное средство получено в собственность безвозмездно (передано в безвозмездное пользование), стоимость данного имущества (безвозмездно полученной услуги) необходимо включить в базу по налогу на прибыль на основании п. 8 ст. 250 НК РФ. Согласно абз. 2 п. 8 ст. 250 НК РФ при получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с главой 25 НК РФ остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена документально или путем проведения независимой оценки. При определении источников информации о рыночных ценах на товары (работы или услуги) необходимо руководствоваться п. 11 ст. 40 НК РФ, согласно

которому в этих целях используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары (работы, услуги) и биржевых котировках. При этом под официальными источниками, предоставляющими информацию, понимаются государственные органы (органы исполнительной власти, регулирующие ценообразование). По мнению специалистов МНС России, при отсутствии у указанных выше органов информации для определения рыночной цены можно пользоваться данными, опубликованными в СМИ. Согласно п. 3 ст. 256 НК РФ имущество, переданное (полученное) по договорам в безвозмездное пользование, не амортизируется. А на имущество, полученное безвозмездно в собственность, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Налоговый учет. Еще одним существенным изменением, внесенным в ст. 260 НК РФ, стало то, что теперь для целей налогообложения прибыли налогоплательщикам разрешено создавать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. Как и в бухгалтерском учете, отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями, только не на последний день месяца, а на последний день соответствующего отчетного (налогового) периода. Сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств указанного резерва. Если на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, сумма такого превышения на последнюю дату текущего налогового периода для целей налогообложения включается в состав доходов налогоплательщика. Эта норма также соответствует нормам, принятым в целях бухгалтерского учета.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт рассчитываются исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений.

Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на 1 января года, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. Норматив отчислений утверждается налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. При определении данных нормативов налогоплательщик обязан определить предельную сумму отчислений в резерв исходя из:

- периодичности осуществления ремонта объекта основных средств;

- частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций);

В сметной стоимости ремонта. Предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года. Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогостоящих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование такого ремонта в соответствующем налоговом периоде согласно графику его проведения. При этом должно соблюдаться условие, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись.

Расчет норматива отчислений в резерв

Расчет норматива отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств рассмотрим на примере.

Пример 8.

Организация планирует в 2004 году осуществить ремонт основных средств. По предварительной оценке (исходя из номенклатуры основных средств, требующих ремонта, и сметной стоимости ремонта) расходы на ремонт составили 84 000 руб. В учетной политике организации для целей налогообложения предусмотрено создание резерва предстоящих расходов на ремонт. Совокупная стоимость основных средств на 1 января 2004 года составляет 950 000 руб. Фактические расходы на ремонт основных средств за последние три года составили:

- в 2001 году — 9000 руб.;
- в 2002 году — 70 000 руб.;
- в 2003 году — 140 000 руб.

Авансовые платежи по налогу на прибыль организация уплачивает ежеквартально.

Фактически ремонт был осуществлен в сентябре 2004 года, и расходы на него составили 80 000 руб.

Расчет средней величины фактических расходов на ремонт за последние три года:

$$(9000 \text{ руб.} + 70\,000 \text{ руб.} + 140\,000 \text{ руб.}) : 3 = 73\,000 \text{ руб.}$$

Как было отмечено выше, предельная сумма резерва не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года. Поэтому несмот-

ря на то, что организация планирует осуществить ремонт на сумму 84 000 руб., сумма резерва не может превышать 73 000 руб.

Определение норматива отчислений в резерв. Так как совокупная стоимость основных средств на 1 января 2004 года составляет 950 000 руб., годовой норматив отчислений в резерв составит 7,5% (73 000 руб. : 950 000 руб.) совокупной стоимости основных средств. Если организация уплачивает авансовые платежи по налогу на прибыль ежеквартально, следует определить ежеквартальный норматив отчислений в резерв, который составит 1,875% (7,5% : 4 квартала) от совокупной стоимости основных средств на 1 января 2004 года. При уплате организацией авансовых платежей по налогу на прибыль ежемесячно, исходя из фактически полученной прибыли, определяется норматив ежемесячных отчислений в резерв. Он будет равен 0,625% (7,5% : 12 мес.) совокупной стоимости основных средств. В нашем примере организация уплачивает авансовые платежи ежеквартально. Таким образом, ежеквартальные отчисления в резерв, признаваемые в качестве прочих расходов, составят 17 812,5 руб. (950 000 руб. × 1,875%). К концу отчетного периода, в котором был осуществлен ремонт (9 месяцев 2004 года), в резерве было накоплено 53 437,5 руб. (17812,5 × 3 квартала). Таким образом, 53 437,5 руб. из 80 000 руб. покрывается за счет накопленного резерва.

А что делать с остатком суммы расходов на ремонт в размере 26 562,5 руб. (80 000 руб. — 53 437,5 руб.)?

Списать сумму ремонта, которая не покрывается суммой резерва на расходы сразу в отчетном периоде ее возникновения (в нашем примере в III квартале), нельзя.

Согласно п. 2 ст. 324 НК РФ если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода, то есть 31 декабря.

В III квартале в целях налогообложения прибыли в качестве расходов будет признана только сумма в размере накопленного резерва, то есть 53 437,5 руб.

В IV квартале в целях налогообложения будет признана последняя часть резерва на ремонт основных средств в сумме 17 812,5 руб.

Как и в бухгалтерском учете, 31 декабря выявляется сумма превышения фактических расходов над суммой резерва. Она составит 8750 руб. (80 000 руб. — 17 812,5 руб. × 4 квартала).

Данная сумма будет учтена в качестве прочих расходов на 31 декабря 2004 года. Таким образом, создавать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств нужно тем организациям, которые заинтересованы в распределении расходов на ремонт во времени и которым невыгодно единовременное включение в состав расходов большой суммы затрат. При этом если расходы на ремонт превышают сумму созданного резерва, равномерное распределение расходов в течение года произойдет; если ремонт будет осуществлен в III — IV кварталах. Если, например, затраты на ремонт произведены во II квартале и они превышают сумму накопленного к этому времени резерва, признанию в качестве расходов II квартала подлежит только сумма накопленного резерва. В III и IV кварталах расходами будут признаны оставшиеся суммы резерва, а затраты на ремонт, превышающие сумму резерва, будут приняты к учету только 31 декабря. Кроме того, планируя создание резерва, необходимо учитывать, что его предельная сумма не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт за последние три года. Поэтому создание резерва нецелесообразно, если, например, большое количество основных средств, требующих периодического ремонта, приобретено только за последние год-два, а до этого времени расходы на ремонт основных средств были незначительны.

Нормы расходов

Расходы на ремонт, связанные с поддержанием основного средства в исправном состоянии и его эксплуатацией, а также их техническое обслуживание для целей налогообложения прибыли признаются расходами, связанными с производством и реализацией (подп. 2 п. 1 ст. 253 НК РФ). При этом следует иметь в виду, что расходы на ремонт признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были произведены (п. 1 ст. 260 НК РФ). Причем организации промышленности, АПК, ЖКХ, лесного хозяйства, транспорта и связи, строительства, геологии, геодезической и гидрометеорологической служб могут относить их на текущие расходы и уменьшать налогооблагаемую прибыль текущего периода в размере фактически произведенных затрат (подп. 1 п. 1 ст. 260 НК РФ). А все остальные организации — только в размере, не превышающем 10 процентов первоначальной или восстановительной стоимости амортизируемых основных средств, определенной в соответствии с НК РФ.

Указанная норма относится как к тем основным средствам, которые приобретены после вступления в силу главы 25 НК

РФ, так и к тем основным средствам, которые приобретены до 1 января 2002 года. Предельная сумма нормативных расходов на ремонт рассчитывается как произведение совокупной первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемого имущества на норму затрат, равную 10 процентам. Во внимание принимается именно совокупная стоимость всех основных средств, а не только тех, которые подвергаются ремонту в отчетном периоде. Кодекс предусматривает включение сумм фактических затрат на ремонт в состав расходов отчетного или налогового периода. При этом налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год, а отчетным — первый квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года (ст. 285 НК РФ). Следовательно, расходы на ремонт включаются в состав прочих расходов в пределах установленной нормы нарастающим итогом с начала календарного года.

Пример 9.

Первоначальная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с правилами налогового учета, в течение 2003 года составила (включительно): на 31 марта — 2 000 000 руб.; на 30 июня — 2 100 000 руб.; на 30 сентября — 1 900 000 руб.; на 31 декабря — нет.

В течение налогового периода расходы на ремонт основных средств составили: — в I квартале — 80 000 руб.; — во II квартале — 120 000 руб.; — в III квартале — 50 000 руб.

Рассмотрим порядок определения сумм фактически произведенных расходов на ремонт, признаваемых расходами в отчетном периоде:

1. I квартал 2003 года.

1.1. Предельная сумма расходов на ремонт основных средств, подлежащих включению в расходы отчетного периода, равна: 200 000 руб. (2 000 000 руб. × 10 % : 100 %).

1.2. Сумма фактически произведенных расходов на ремонт (80 000 руб.) не превышает их предельных размеров, признаваемых при налогообложении прибыли отчетного периода (200 000 руб.). Значит, затраты на ремонт в полном объеме признаются расходами I квартала.

2. Полугодие 2003 года.

2.1 Предельная сумма расходов на ремонт, подлежащих включению в расходы отчетного периода, равна — 210 000 руб. (2 100 000 руб. × 10% : 100 %).

2.2 Фактическая сумма расходов на ремонт основных средств, произведенных за полугодие — 200 000 руб. (80 000 + 120 000);

Сумма фактически произведенных расходов на ремонт (200 000 руб.) не превышает их предельных размеров (210 000 руб.). Значит затраты на ремонт в полном объеме признаются расходами за полугодие.

3. За 9 месяцев 2003 года.

3.1 Расчет предельных сумм расходов на ремонт основных средств, подлежащих включению в расходы отчетного периода при налогообложении, — 190 000 руб. (1 900 000 руб. × 10 % ; 100 %).

3.2 Фактическая сумма расходов на ремонт основных средств, произведенных в отчетном периоде — за полугодие, — 250 000 руб. (80 000 + 120 000 + 50 000).

Сумма фактически произведенных расходов на ремонт (250 000 руб.) превышает их предельные размеры (190 000 руб.). Затраты на ремонт признаются расходами за 2003 год в размере 190 000 руб.

Затраты на ремонт, превышающие 10% первоначальной стоимости основных средств на конец 2003 года, в размере 60 000 руб. (250 000 — 190 000) в целях исчисления налога на прибыль не включаются в расходы в этом налоговом периоде.

Сверхлимитные расходы на ремонт

Такие суммы расходов также подлежат включению в состав прочих расходов, признаваемых при налогообложении прибыли. Однако они включаются в расходы не одновременно, а равномерно в течение следующих отчетных (налоговых) периодов (п. 2 ст. 260 НК РФ).

При ремонте основных средств, включенных в состав четвертой — десятой амортизационных групп, определенных статьей 258 НК РФ, сверхлимитные суммы расходов будут участвовать при налогообложении прибыли равномерно в течение последующих пяти лет. Это относится к тем ОС, срок полезного использования которых свыше 5 лет.

Расходы при ремонте основных средств, включенных в состав первой — третьей амортизационных групп, распределяются равномерно в течение полезного срока использования объекта амортизируемых основных средств. Это относится к тем основным средствам, срок полезного использования которых — от года до 5 лет включительно. Однако неясно, какой именно срок полезного использования необходимо брать в расчет — тот, который установлен на момент постановки на учет ОС или тот, который остался на момент проведения ремонта. Скорее всего, Минфин России даст по этому поводу дополнительные разъяснения.

Рассмотрим на примере распределение расходов на ремонт в целях налогообложения прибыли.

Пример 10.

Возьмем данные Примера 9. Затраты на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком в 2003 году, превышающие предельные размеры (60 000 руб.), относятся к основным средствам, входящим в четвертую — десятую амортизационную группу.

Рассчитаем сумму расходов на ремонт, фактически произведенных в 2003 году, которые будут признаны прочими расходами в последующих отчетных (налоговых) периодах:

1. Количество налоговых периодов, в течение которых расходы на ремонт включаются в состав прочих расходов — 5 лет (2004, 2005, 2006, 2007, 2008 годы);

2. Ежегодная сумма затрат на ремонт, произведенных в 2003 году, подлежит включению в состав расходов в течение последующих 5 лет в размере — 12 000 руб. (60 000 руб. : 5 лет).

Аналитический учет расходов. Ведение аналитического налогового учета предусмотрено статьей 324 НК РФ. В первую очередь организация должна вести отдельную группировку и учет расходов на ремонт основных средств, включенных отдельно в состав первой — третьей и отдельно четвертой — десятой амортизационных групп (п. 1). Кроме того, внутри амортизационных групп необходимо организовать аналитический учет в зависимости от состава основных средств, имеющих различный срок полезного использования.

Отметим, что данные аналитического учета (то есть налогового учета) произведенных расходов на ремонт формируются на основе первичных документов.

Если расходы на ремонт невозможно связать с конкретной амортизационной группой, тогда в соответствии с первичными документами необходимо их распределить по группам расходов на ремонт. Нужно исходить из доли стоимости основных средств, включенных в состав соответствующей амортизационной группы, в общей стоимости основных средств.

Рассмотрим это на конкретном примере.

Пример 11.

Расходы в течение отчетного периода на ремонт основных средств составили 120 000 руб., в том числе: — по имуществу, включенному в состав I — III амортизационной группы — 15 000 руб.

■ по имуществу, включенному в состав IV — X амортизационной группы — 95 000 руб.

■ расходы на ремонт, которые невозможно связать с конкретными группами основных средств, составляют 10 000 руб.

Общая стоимость основных средств составляет 1 000 000 руб., в том числе:

■ имущество, включенное в состав I — III амортизационной группы, — 300 000 руб.;

■ имущество, включенное в состав IV — X амортизационной группы, — 700 000 руб.

Распределение расходов на ремонт между различными амортизационными группами основных средств будет следующим:

1. Доля каждого вида имущества в общей сумме основных средств:

В доля имущества, включенного в состав первой — третьей амортизационной группы, — 30 % (300 000 руб. : 1 000 000 руб. × 100 %);

■ доля имущества, включенного в состав четвертой — десятой амортизационной группы, — 70 % (700 000 руб. : 1 000 000 руб. × 100 %);

2. Распределение сумм расходов на ремонт, которые невозможно связать с конкретными группами основных средств, между различными амортизационными группами:

■ расходы, приходящиеся на ремонт имущества, включенного в состав первой — третьей амортизационной группы, — 3000 руб. (10 000 руб. × 30 % : 100 %);

■ расходы, приходящиеся на ремонт имущества, включенного в состав четвертой — десятой амортизационной группы, — 7000 руб. (10 000 руб. × 70 % : 100 %);

3. Сумма расходов на ремонт, относящихся к имуществу, включенному в состав первой-третьей амортизационной группы:

■ всего расходы на ремонт — 18 000 руб. (15 000 руб. + 3000 руб.);

4. Сумма расходов на ремонт, относящихся к имуществу, включенному в состав четвертой — десятой амортизационной группы:

■ всего расходы на ремонт — 102 000 руб. (95 000 руб. + 7000 руб.).

Однако пункт 1 статьи 324 НК РФ предписывает вести аналитический учет не только сумм расходов на ремонт, но и сумм разницы между фактическими и предельными суммами расходов.

Пример 12.

Возьмем данные Примера 11. Отремонтированные в течение отчетного периода основные средства, входящие в I — III группу, имеют срок полезного использования 2 года.

1. Сумма фактически произведенных расходов на ремонт (120 000 руб.) превышает предельные размеры (1 000 000 руб. × 10 % : 100 % = 100 000 руб.), признаваемые при налогообложении прибыли отчетного периода. Затраты на ремонт признаются расходами текущего налогового периода в размере 100 000 руб.

2. Рассчитаем сумму расходов на ремонт, признаваемых прочими расходами в последующих отчетных (налоговых) периодах:

2.1 Сумма сверхлимитных расходов на ремонт — 20 000 руб. (120 000 руб. — 100 000 руб.);

2.2 Доля расходов каждой амортизационной группы в общей сумме средств, израсходованных на ремонт:

■ в составе первой — третьей амортизационной группы — 15 % (18 000 руб. : 120 000 руб. × 100 %)■;

■ в составе четвертой — десятой амортизационной группы — 85 % (102 000 руб. : 120 000 руб. × 100 %);

2.3 Группировка разницы между предельной и фактической суммой расходов на ремонт:

■ разница, приходящаяся на имущество, включенное в состав первой — третьей амортизационной группы, — 3000 руб. (20 000 При капитальном ремонте, производится замена или восстановление изношенных деталей, конструкций, узлов на новые, ремонт базовых и корпусных деталей, сборка и регулирование агрегата и в некоторых случаях его испытание. Данный ремонт производится, чтобы восстановить функционирование объекта основных средств.

Модернизация и реконструкция в свою очередь проводятся в целях совершенствования производства: увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры выпускаемой продукции, повышения технико-экономических показателей, изменения технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта основных средств. Например, в случае замены изношенного (вышедшего из строя) двигателя сигаретной машины затраты на приобретение и установку нового двигателя квалифицируются как расходы на проведение капитального ремонта. Если же вместо старого мотора устанавливают более мощный мотор, увеличивающий производительность машины, речь идет о проведении модернизации оборудования.

В бухгалтерском учете затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств по их завершении будут увеличивать его первоначальную стоимость. При этом должно обеспечиваться следующее условие. В результате модернизации и реконструкции должны быть улучшены (повышены) первоначально принятые нормативные показатели функционирования объекта основных средств: срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п. (п. 27 ПБУ 6/01). Согласно п. 20 ПБУ 6/01 в случае улучшения первоначально принятых нормативных показателей после реконструкции и модернизации основного средства срок его полезного использования пересматривается.

В целом изменение первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском учете допускается при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации и переоценке.

В целях налогообложения прибыли в соответствии с п. 2. ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основных средств также изменяется при достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, техническом перевооружении, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

При этом согласно ст. 257 НК РФ:

- достройка, дооборудование, модернизация — это работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами;
- реконструкция — это переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции;
- техническое перевооружение — это комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств и их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного новым, более производительным оборудованием.

Итак, и в бухгалтерском, и в налоговом учете расходы на реконструкцию, модернизацию, достройку, дооборудование, техническое перевооружение основных средств будут увеличивать

их первоначальную стоимость в случае изменения их назначения, наделяния новыми качествами, повышения технико-экономических показателей и иных аналогичных изменений. Если таких изменений не происходит, расходы на эти мероприятия признаются в качестве прочих расходов. *Затраты на проведение текущего и капитального*, и учитываются полностью в периоде их осуществления ремонта не увеличивают первоначальную стоимость основного средства, а включаются в расходы того отчетного периода, к которому они относятся. Срок полезного использования основного средства также не пересматривается. В налоговом учете налогоплательщик формирует сумму расходов на ремонт основных средств с учетом всех произведенных расходов, включая стоимость запасных частей и расходных материалов, расходов на оплату труда работников, осуществляющих ремонт, и прочих расходов, связанных с ремонтом собственными силами, а также с учетом затрат на оплату работ, выполненных сторонними силами.

Нематериальные активы — объекты длительного использования (свыше одного года), имеющие денежную оценку и приносящие доходы, но не являющиеся вещественными ценностями для предприятия. В их число входят:

- В исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- в исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- деловая репутация организации.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации.

Долгосрочные финансовые вложения — это инвестиции:

- в ценные бумаги других предприятий и банков, в том числе находящиеся за рубежом;

- процентные облигации федеральных и региональных займов;
- уставные капиталы других предприятий;
- денежные или иные займы;
- приобретение приватизированных предприятий, за которыми сохраняется статус вложений со сроком полезного действия, превышающим один год;
- другие подобные инвестиции.

Капитальные вложения - совокупность экономических ресурсов (инвестиций), используемых для воспроизводства имущества с длительным сроком полезного использования. Например, капитальное строительство; приобретение в собственность отдельных объектов основных средств, земельных участков и т. д.

Доходные долгосрочные вложения в материальные ценности, — вложения в долгосрочную аренду. При этом арендодатель приобретает новые объекты основных средств исключительно для сдачи их в аренду с рассрочкой оплаты.

Оборотные средства. Самая значительная часть в составе оборотных средств — *материально-производственные запасы*, которые включают в себя:

- материально-производственные ценности, используемые в том или ином виде деятельности в качестве *предметов труда*: сырье и материалы, комплектующая продукция, запасные части, топливо;
- *продукты труда*: готовая к реализации продукция, товары, полуфабрикаты собственного производства, а также продукция незавершенного производства;
- *средства труда*, приносящие доход или эксплуатируемые в других целях *менее 12 месяцев*;
- *денежные средства*: деньги в кассе предприятия, на расчетном счете и других банковских счетах;
- *дебиторская задолженность* — денежные долги предприятия за отпущенные покупателям и заказчикам продукцию, товары на условиях и по стоимости, обусловленных хозяйственным договором, до момента их оплаты; по векселям полученным; по вкладам учредителей в уставной капитал и т. п. В целом дебиторская задолженность представляет собой средства в расчетах;
- *краткосрочные финансовые вложения*--- вложения в предприятия в ценные краткосрочные ликвидные бумаги, приобретаемые для получения доходов в срок, не превышающий один год, а также в предоставление краткосрочных займов другим хозяйствующим субъектам.,

Основные задачи учета материально-производственных запасов вообще и готовой продукции, в частности, определены п. 6 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных Приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н.

В соответствии с этим нормативным документом *задачами* учета *готовой продукции* являются:

- формирование фактической себестоимости готовой продукции. Данная задача решается посредством организации бухгалтерского учета затрат по созданию готовой продукции. При этом должно быть обеспечено достижение таких целей, как полное и своевременное отражение в учете всех расходов, которые могут быть включены в фактическую себестоимость готовой продукции, а также распределение осуществленных расходов между объемами готовой продукции и объемами незавершенного производства. Исчерпывающий перечень таких затрат и условия их включения в фактическую себестоимость материалов приведены в Положении по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) и подробно расшифрованы в Методических указаниях;
- правильное, своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по поступлению и выбытию готовой продукции. Эта задача должна решаться при организации бухгалтерского учета в организации вообще, т. е. учета всех видов имущества и обязательств, так как выполнение данной задачи предполагает, прежде всего, оформление первичных документов бухгалтерского учета, рационализацию их оборота между отдельными структурными подразделениями организации, а также обеспечение условий для оперативной обработки таких документов;
- контроль за сохранностью готовой продукции в местах ее хранения на всех этапах ее движения. Контроль за этой стороной деятельности организации осуществляется, как правило, соответствующими комиссиями, создаваемыми на отдельный период или действующими постоянно. Помимо административных методов контроля (проведение плановых и внезапных проверок, осуществление предварительного и последующего контроля за целесообразностью и правомочностью использования материальных ресурсов) могут использоваться и экономические методы контроля (материальное стимулирование снижения норм расхода и, напротив, меры материального воздействия за перерасход материалов). Во втором случае контроль осуществляется опосредованно;

- контроль за соблюдением установленных организацией норм материальных запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции. Выполнением этой задачи достигается оптимизация размера оборотных средств. Так как данная задача решается экономистами и менеджерами организации, то бухгалтерская служба призвана обеспечить соответствующие структурные подразделения организации необходимой информацией;
- проведение анализа эффективности использования запасов готовой продукции. Эта задача сформулирована в общем виде, который предполагает наличие методики анализа применительно к специфике конкретной организации, наличие специалистов соответствующей квалификации и, главное, возможность использования результатов анализа при принятии управленческих решений.

Помимо имущества, у предприятия имеются обязательства или источники хозяйственных средств. К ним относят собственный и заемный капитал. Обязательства могут быть как краткосрочными, так и долгосрочными.

Собственный капитал. Источниками собственных средств предприятия выступают: уставной капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), резервный капитал, добавочный капитал, средства целевого финансирования:

- *уставной капитал* — средства, вложенные учредителями в имущество при создании предприятия для обеспечения его производственной деятельности, определенной учредительными документами;
- *нераспределенная прибыль* — средства, заработанные предприятием в результате эффективной деятельности и остающиеся в его распоряжении после уплаты налогов и сборов, штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий заключенных договоров и, наконец, выплаты части прибыли акционерам в виде дивидендов;
- *непокрытый убыток* — потери, уменьшение материальных и денежных ресурсов в результате превышения расходов от обычной и прочих видов деятельности над доходами;
- *резервный капитал* - источник собственных средств, образованный за счет нераспределенной прибыли. Используется на выплату доходов учредителям, при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года для этих целей, на погашение балансовых убытков и других потерь;
- *добавочный капитал* — образуется за счет прироста стоимости имущества в результате его переоценки и т.п.;

- *целевое финансирование* — средства, полученные для осуществления мероприятий целевого назначения от юридических и физических лиц, а также в виде государственной помощи, предоставленной в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов и в прочих формах. Привлеченный (заемный) капитал

Долгосрочные обязательства организации представляют собой задолженность банкам по долгосрочным кредитам; задолженность другим организациям по ссудам, займам, предоставленным на длительный срок.

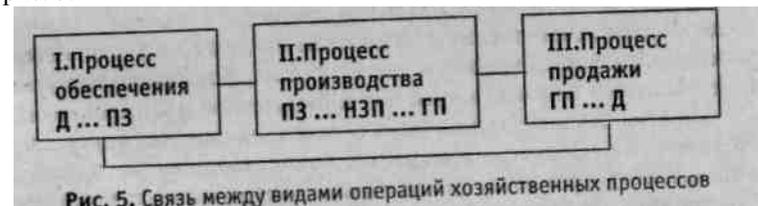
Краткосрочные обязательства — это краткосрочные кредиты, ссуды, займы. Они выдаются не более чем на год с обязательным возвратом в течение обусловленного срока.

Кредиторская задолженность — долг предприятия другим организациям за поставленную продукцию, товары; работникам за уже выполненную, но еще не оплаченную работу; государственным органам, внебюджетным фондам в виде налогов и сборов.

9.2. Хозяйственная операция как объект бухгалтерского дела

Хозяйственные операции — это предмет бухгалтерского учета. В бухгалтерском деле они рассматриваются как факты хозяйственной жизни, влияющие на финансовое положение организации, то есть как хозяйственные ситуации. Поэтому каждую ситуацию необходимо анализировать с точки зрения нормативно-правового регулирования, отражения в бухгалтерском и налоговом учете, влияния на конечный финансовый результат.

Наглядно связь между видами операций можно увидеть на рис. 5.



В процессе обеспечения деятельности предприятия за деньги (Д) приобретаются необходимые производственные запасы (ПЗ), то есть сырье и материалы. Затем в процессе производства

приобретенные сырье и материалы подвергаются обработке (НЗП), в результате чего получается готовая продукция (ГП). Третий процесс — реализация изделий. Выручка от продажи (Д) не только покрывает все затраты на производство и реализацию продукции, но и приносит прибыль, что обозначается штрихом при букве Д (Д). Полученная прибыль, в свою очередь, используется для расширения производства, жилищного и культурного строительства и материального поощрения работников организации; служит источником доходов государственного бюджета страны (через налогообложение).

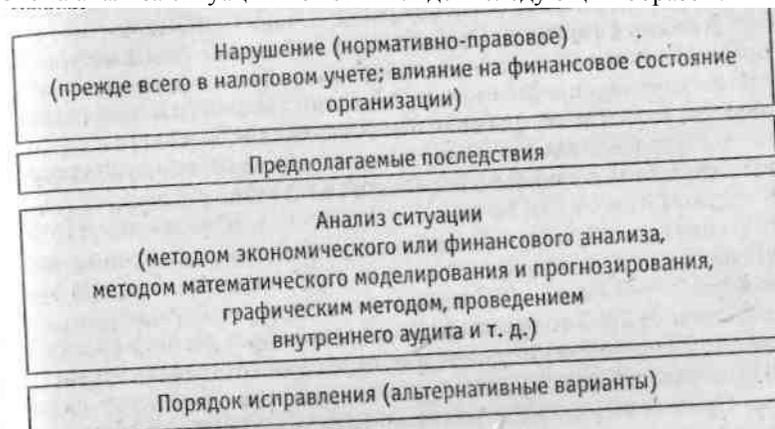
Эти три фазы неразрывно связаны друг с другом, одна вытекает из другой и всякая последующая фаза невозможна без предыдущей. Естественно, не следует понимать так, что организация несколько дней занимается только снабжением, затем одним лишь производством и, наконец, несколько последних дней месяца осуществляет продажу своей продукции. На деле ежедневно проводятся операции, связанные и со снабжением, и с производством, и с продажей:

- так, на *связи 1 — 2* возникают ситуации, которые рассматриваются совместно специалистами по управленческому учету, менеджерами по снабжению и производству (система поставок, договоров; оценка производственных запасов, организация складского учета, система входного контроля, расчеты с поставщиками, анализ качества поставок и кредиторской задолженности);

- на *связи 2 — 3* ситуации решаются совместно специалистами по маркетингу, менеджерами по производству, финансовому менеджменту и налоговому учету (калькулирование себестоимости продукции, ценообразование, оценка качества продукции, оценки НЗП и готовой продукции, расчеты с покупателями, анализ дебиторской задолженности, налоговое декларирование и составление финансовой отчетности);

- на *связи 3-1* ситуации анализируются совместно с руководством (распределение прибыли, расчеты с учредителями и акционерами, составление прогнозов на следующий учетный год, контроль за формированием дел в архивы, формирование учетной политики на следующий год и бюджетное планирование). На всех этапах должна быть обеспечена система внутреннего контроля. Вопросы измерения хозяйственных операций и анализа ситуаций зачастую требуют альтернативных решений. Специалист по бухгалтерскому делу (главный бухгалтер, бухгалтер-ревизор, бухгалтер-аудитор) обязан предотвращать нормативно-правовые нарушения и потерю ожидаемой прибыли, предложить порядок исправления обнаруженных ошибок.

Схема анализа ситуации может выглядеть следующим образом.



Рассмотрим пример. Организация заключила со страховой компанией договор на страхование своих работников от несчастных случаев. Срок действия договора — один год. Всю страховую сумму организация перечислила страховщику единым платежом и совершенно обоснованно включила ее в себестоимость. Тем не менее при этом были занижены налог на прибыль и налог на имущество.

Нарушение. Данная ошибка вызвана тем, что предприятие нарушило:

- Положение по бухгалтерскому учету « Расходы организаций» ПБУ 10/99 (с измен, от 30.03.2001), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н;

- статью 2 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» от 13.12.91 № 2030-1 (с измен, от 10.01.2003);

- пункт 4 Инструкции Госналогслужбы России «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество пред- ■ приятий» от 08.06.95 № 33 (с измен, от 21.04.2003).

Последствия. Если при проведении налоговой проверки будет обнаружена такая ошибка, то с предприятия будут взысканы штрафные санкции, предусмотренные первой частью Налогового кодекса РФ, а именно:

- неуплаченная сумма налога на прибыль и налога на имущество;
- штраф в размере 20 % от этой суммы;

■ пени в размере 1/300 установленной ставки рефинансирования Центрального банка РФ за каждый день просрочки уплаты налогов. Анализ ситуации. Организация заключает со страховыми организациями различные договоры. Это может быть страхование имущества, профессиональной ответственности или же страхование работников от несчастных случаев и болезней.

Однако расходы по таким договорам, даже весьма существенные, не всегда правильно отражаются в учете.

Рассмотрим одну из *типичных ошибок*, допускаемых бухгалтерами, на примере *договора страхования работников от несчастных случаев*. Отметим, что цифры примера взяты условно.

В январе 2003 года организация заключила договор со страховой компанией на страхование своих работников от несчастных случаев. Срок действия такого договора составляет один год. Причем всю сумму страхового платежа (9000 руб.) организация перечислила страховщику одновременно.

Расходы на страхование работников полностью включаются в себестоимость. А для целей налогообложения они учитываются в размере 1 % от объема реализованной продукции (работ, услуг).

Выручка организации за отчетный период (без учета НДС) составила 1000000 руб. Таким образом, в целях налогообложения расходы на страхование можно учесть в размере:

$$1000000 \text{ руб.} \times 1 \% = 10000 \text{ руб.}$$

Таким образом, фактическая величина расходов на страхование (9000 руб.) не превышает нормируемую (10000 руб.). Поэтому в целях налогообложения организация включила платеж по договору страхования в себестоимость в полном размере.

В бухгалтерском учете организации были сделаны следующие проводки:

Дт 26 Кт 76 / 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» 9000 руб. — отражены затраты на страхование работников от несчастных случаев;

Дт 76 / 1 Кт 51 — 9000 руб. - перечислен платеж страховой компании;

Дт 90 Кт 26 — 9000 руб. - списаны на реализацию расходы по страхованию в составе общехозяйственных расходов.

Итак, расходы на страхование включены в себестоимость одновременно. Однако при этом не учтено, что договор заключен сроком на один год. Поэтому и расходы по данному договору *должны включаться в себестоимость равными долями в*

течение этого года. А первоначально расходы на страхование нужно учитывать как *расходы будущих периодов*.

Нарушив указанный порядок, организация необоснованно завысила себестоимость выпускаемой продукции. Следовательно, была занижена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет.

Кроме того, организация занизила и налог на имущество, поскольку остатки по счету 97 «Расходы будущих периодов» включаются в расчет налоговой базы по данному налогу.

Порядок исправления. Ошибка была обнаружена в следующем отчетном периоде — во II квартале 2003 года. Нужно отметить, что к этому моменту (за I квартал 2003 года) организация могла отнести на себестоимость расходы по страхованию в размере:

9000 руб. : 12 мес. \times 3 мес. = 2250 руб. Остальная же сумма расходов должна быть отражена как расходы будущих периодов. Такие расходы составляют: 9000 руб. — 2250 руб. = 6750 руб.

Для того чтобы исправить ошибку, нужно сделать в бухгалтерском учете следующие проводки:

■ Дт 26 Кт 76/1 6750 руб. — сторнированы затраты на страхование работников;

■ Дт 90 Кт 26 6750 руб. — сторнированы расходы по страхованию, неправомерно списанные на реализацию в I квартале 2003 года;

■ Дт 90 Кт 99 6750 руб. — скорректирован финансовый результат от данной операции;

■ Дт 97 Кт 76/1 6750 руб. — отражены в составе расходов будущих периодов затраты на страхование работников.

После этого организация должна представить в налоговую инспекцию исправленные расчеты по налогу на прибыль и налогу на имущество за I квартал 2003 года. Кроме того, всю недоплату необходимо перечислить в бюджет отдельным платежом, не дожидаясь очередного срока уплаты по этим налогам.

9.3. Типы хозяйственных операций и их влияние на баланс

Каждая хозяйственная операция, происходящая в организации, изменяет или размер имущества, или величину источников его формирования, или одновременно и величину имущества, и его источники формирования. При этом изменения мо-

гут быть как в сторону увеличения, так и уменьшения, валюта баланса также изменяется.

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

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

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

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

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

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

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

Используя предыдущие обозначения, влияние хозяйствен-

ной операции второго типа можно записать в виде следующей формулы:

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

Операции третьего типа изменяют актив и пассив баланса в сторону увеличения на одну и ту же сумму.

Пример. Организация взяла краткосрочный кредит на сумму 200 тыс. руб. и зачислила его на расчетный счет. Таким образом обязательство организации увеличилось на 200 тыс. руб. и актив баланса увеличился на ту же сумму. Операции третьего типа можно записать в виде следующей формулы:

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

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

Пример. Выдана из кассы заработная плата работникам организации в сумме 5 тыс. руб.

Данная хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: «Касса», которая находится в разделе II актива баланса «Оборотные активы» и «Кредиторская задолженность по оплате труда», которая показывается в разделе V пассива баланса «Краткосрочные обязательства».

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

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

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

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

Эти формулы имеют большое значение не только для отражения влияния различных видов хозяйственных операций на бухгалтерский баланс, но и на организацию бухгалтерского учета и анализ финансово-хозяйственной деятельности организации,

оценку ее финансово-имущественного состояния в условиях использования различных средств вычислительной техники.

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

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

Если остатки материалов в денежной форме обозначим O_m , остатки отдельных видов материалов, выраженные в натуральных измерениях, — q , цены соответствующих материалов, по которым их остатки учитываются на предприятии, — p , количества единиц того или иного вида материала — $1, 2, 3, \dots, n$, то величина запасов по материалам может быть представлена в виде следующей формулы:

$$З = O_m + qrp.$$

Современное насыщение экономики компьютеризацией позволяет вести бухгалтерский учет на ЭВМ с помощью прикладных программ 1С, «Турбо Бухгалтер» и других, сохраняя бухгалтерскую информацию в памяти ЭВМ. Использование вычислительной техники для составления бухгалтерского баланса возможно и при включении в арсенал бухгалтера пакетов прикладных программ (ППП) в программе «Excel» персонального компьютера. Составление бухгалтерского баланса в условиях автоматизации учета состоит в увязке закодированных соответствующих статей баланса и синтетических счетов согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Такая взаимосвязь обеспечивается предварительно составленной таблицей, которая находится в памяти ЭВМ и предполагает соответствие счетов бухгалтерского учета определенной статье бухгалтерского баланса. Этапу окончательной распечатки бухгалтерского баланса предшествовали этапы сбора и обработки данных, составления машинограммы-ведомости учета в аналитическом учете и машинограммы-ведомости в синтетическом учете, выделение информации, необходимой для заполнения Главной книги. Объединение данных по каждому объекту и по организации в целом в несколько раз увеличивает объем информации и данных, для чего требуются ЭВМ, средства автоматизации, ксероксы, телефаксы, телексы и другие составляющие оргтехники, и позволяет бухгалтеру без ошибок вести бухгалтерский учет.

9.4. Балансовый метод отражения информации

Баланс — (от французского *balance* — весы) означает равновесие, уравнивание или количественное выражение отношений между сторонами какой-либо деятельности, которые должны уравниваться друг друга (например, доходы и расходы).

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

Балансовое обобщение характеризуется двойственным характером отражения объектов, заключающемся в том, что объекты показываются в балансе дважды и рассматриваются с двух точек зрения, в двух аспектах, которые зависят от вида баланса. Существуют различные виды балансов: бухгалтерский, денежных доходов и расходов населения, баланс доходов и расходов организаций, межотраслевой баланс, баланс основных фондов, материальный баланс, баланс платежный, баланс трудовых ресурсов.

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

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

Балансовое обобщение предполагает синтетический, обобщенный характер информации, позволяющий свести частные показатели, отдельные информационные взаимосвязи в целостную систему обобщенных данных.

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

Балансовое обобщение информации впервые было применено для составления бухгалтерского баланса, что позволило устанавить имущественно финансовое состояние организации, ее положение в системе управления рыночной экономикой.

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

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

Строение бухгалтерского баланса

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

По внешнему виду бухгалтерский баланс представляет собой таблицу: в левой части ее показывается имущество по составу и размещению — актив баланса.

В правой части отражаются источники формирования этого имущества — пассив баланса, если обозначить актив А, а пассив — П. то

$$\sum A = \sum П.$$

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

Основным элементом бухгалтерского баланса является балансовая статья.

Статьей бухгалтерского баланса называется показатель (строка) актива и пассива баланса, характеризующий отдельные виды имущества, источников его формирования, обязательств организации. Балансовые статьи объединяются в группы, группы - в разделы. Объединение балансовых статей в группы или разделы осуществляется исходя из их экономического содержания. Различают баланс-брутто и баланс-нетто. Форма баланса-брутто используется лишь для различных научных исследований, изучения исторических аспектов, совершенствования балансовых обобщений и др. В настоящее время в организациях используется форма баланса, которая определена в соответствии с требованиями Международных бухгалтерских стандартов, что соответствует балансу-нетто.

Бухгалтерский баланс-нетто позволяет определить имущественно финансовое положение приватизируемой организации,

«очищенной» от таких статей, как «износ нематериальных активов», «износ основных средств», «износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов», «торговая наценка с учетом прибыли отчетного года и ее использования» и др.

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

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

Как следует из приведенной таблицы, в состав первого раздела актива «*Внеоборотные активы*» входят статьи:

- Нематериальные активы,
- Основные средства,
- Незавершенное строительство,
- Долгосрочные финансовые вложения и др.

Второй раздел актива «*Оборотные активы*» включает статьи:

- отражающие запасы (сырье, материалы и другие аналогичные ценности, животные на выращивании и откорме, затраты в незавершенном производстве, готовую продукцию и товары для перепродажи, товары отгруженные, расходы будущих периодов и прочие запасы и затраты),
 - налог на добавленную стоимость (НДС),
 - дебиторскую задолженность,
 - краткосрочные финансовые вложения,
- денежные средства.

Третий раздел пассива баланса «*Капитал и резервы*» включает статьи:

- Уставный капитал,
- Добавочный капитал,
- Резервный капитал,
- Фонды накопления,
- Фонд социальной сферы,
- Целевые финансирование и поступления,
- Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет,
- Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток) отчетного года.

В четвертом разделе пассива баланса «*Долгосрочные обязательства*» отражаются заемные средства (кредиты банков и

прочие займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты), прочие долгосрочные пассивы. Пятый раздел пассива баланса «Краткосрочные обязательства» включает статьи:

- Заемные средства,
- Кредиторская задолженность (в том числе поставщикам и подрядчикам, векселя к уплате, задолженность по выплате труда, социальному страхованию и обеспечению, перед бюджетом),
- Задолженность участникам по выплате доходов,
 - Доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов и прочие краткосрочные обязательства.

Балансы-нетто крупных организаций (в основном открытых акционерных обществ, банков, бирж) публикуются в открытой печати, что дает возможность работникам не только данной организации, но и других судить о реальном положении дел в указанной организации, знать ее имущественно финансовое положение и тенденции дальнейшего развития.

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

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

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

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

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

Обязательства представляют собой внешние источники ресурсов предприятия. Такие источники обычно называют «Заемодатели», поскольку они предоставляют предприятию заем. В частности, к ним относятся поставщики, которые предоставляют предприятию кредит (кредиторы). Кредиторы имеют право платежного иска в отношении средства предприятия в сумме,

равной долговым обязательствам предприятия по отношению к кредиторам. Поскольку предприятие использует свои средства для расчетов по искам, тем самым иски должны обеспечиваться средствами предприятия.

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

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

Следовательно, у предприятия существуют два источника капитала: средства, полученные от инвесторов, которые составляют акционерный капитал; средства, остающиеся как часть прибыли, которые представляют собой нераспределенную прибыль. Если предприятие не платит по своим долгам кредиторам, то кредиторы могут взыскать долги через суд. В отличие от кредиторов инвесторы обладают только правом остаточного иска, т.е. если предприятие прекращает свое существование, то инвесторам достается то, что остается после платежей по обязательствам предприятия. Это означает, что иск по обязательствам имеет большую силу, чем иск по средствам.

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

- 1) исках кредиторов, являющихся обязательствами;
 - 2) остаточных исках инвесторов, которые являются капиталом.
- Следовательно, правая сторона бухгалтерского баланса рассматривается с двух точек зрения. В как ресурсы, предоставленные предприятию кредиторами и инвесторами; В как иски кредиторов и инвесторов в отношении средств предприятия.

Всегда действует равенство: средства = обязательства + капитал.

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

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

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

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

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

Бухгалтерский баланс

Форма № 1 по ОКУД

На 30 июня 2002 г.

Дата (год, месяц, число)

Организация ООО «Мобильная отраслевая сеть «Строит. материалы» по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика
ИНН

Вид деятельности оптовая торговля по ОКДП

Организационно-правовая форма/форма собственности
частная

_____ по ОКОП/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб. / млн. руб. по ОКЕИ

Адрес 125284 г. Москва, 1-й Боткинский проезд, дом 2/6

коды	
070001	
2002	0 2 6 5
58400613	
7714247542	
71100	
65	16
384/385	

Дата утверждения 27.06.02 г.
Дата отправки (принятия) 25.06.02 г.

268

АКТИВ	Код строки	На начало отч. периода	На конец отч. периода
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		-	-
Нематериальные активы [04, 05]	110	-	-
В том числе:			
патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные с перечисленными права и активы	111	-	-
организационные расходы	112	-	-
деловая репутация организации	113	-	-
Основные средства [01, 02]	120	-	23
В том числе:			
земельные участки и объекты природопользования	121	-	-
здания, машины и оборудование	122	-	23
Незавершенное строительство [07, 08, 16, 60]	130	-	-
Доходные вложения в материальные ценности [03, 02]	135	-	-
В том числе:			
имущество для передачи в лизинг	136	-	-
имущество, предоставляемое по договору проката	137	-	-
Долгосрочные финансовые вложения [58, 59]	140	-	-
В том числе:			
инвестиции в дочерние общества	141	-	-
инвестиции в зависимые общества	142	-	-
инвестиции в другие организации	143	-	-
займы, предоставленные организациями на срок более 12 месяцев	144	-	-
прочие долгосрочные финансовые вложения	145	-	-
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210	-	-
в том числе:			
сырье, материалы и др. аналогичные ценности [10, 14, 15, 16]	211	-	75
животные на выращивании и откорме [11]	212	-	-
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) [14, 20, 21, 23, 29, 44, 46]	213	-	25

269

АКТИВ	Код строки	На начало отч. периода	На конец отч. периода
готовая продукция и товары для перепродажи [14,16,40,41,43]	214	-	150
товары отгруженные [45]	215	-	-
расходы будущих периодов [97]	216	-	2
прочие запасы и затраты [10]	217	-	-
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям [19]	220	-	-
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230	-	-
В том числе:			
покупатели и заказчики [62,63,76]	231	-	-
векселя к получению [62]	232	-	-
задолженность дочерних и зависимых обществ [79]	233	-	-
авансы выданные [60]	234	-	-
прочие дебиторы	235	-	1
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	-	-
В том числе:			
покупатели и заказчики (62,76,82), [62, 63,76]	241	-	-
векселя к получению (62) [62]	242	-	-
задолженность дочерних и зависимых обществ (78) []	243	-	-
задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал [75]	244	23	-
авансы выданные [60]	245	-	-
прочие дебиторы [76]	246	-	4
Краткосрочные финансовые вложения [58,59,81]	250	-	-
В том числе:			
займы, предоставленные организациями на срок менее 12 мес.	251	-	-
собственные акции, выкупленные у акционеров	252	-	-
прочие краткосрочные финансовые вложения	253	-	-
Денежные средства	260	-	-
в том числе:			
касса [50]	261	-	-
расчетов счета [51]	262	22	347
валютные счета [52]	263	-	-
прочие денежные средства [55,57]	264	-	-

ПАССИВ	Код строки	На начало отч. периода	На конец отч. периода
1	2	3	4
III. КАПИТАЛЫ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал [80]	410	45	1045
Добавочный капитал [83]	420	-	-
Резервный капитал [83]	430	-	-
В том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431	-	-
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432	-	-
Фонд социальной сферы [84]	440	-	-
Целевые финансирование и поступления [86]	450	-	-
Нераспределенная прибыль прошлых лет [84]	460	-	-
Непокрытый убыток прошлых лет [84]	465	-	-
Нераспределенная прибыль отчетного года [84]	470	X	150
Непокрытый убыток отчетного года [84]	475	X	-
Итого по разделу III	490	45	1195
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты [67]	510	-	-
В том числе:			
кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	511	-	-
займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	512	-	-
Прочие долгосрочные обязательства	520	-	-
Итого по разделу IV	590	-	-
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты [66]	610	-	100
в том числе:			
кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты	611	-	-
займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты	612	-	-

ПАССИВ	Код строки	На начало отч. периода	На конец отч. периода
1	2	3	4
Кредиторская задолженность	620	-	-
в том числе:			
поставщики и подрядчики [60,76]	621	-	45
векселя к уплате [60]	622	-	-
задолженность перед дочерними и зависимыми обществами [79]	623	-	-
задолженность перед персоналом организации [70]	624	-	25
задолженность перед государственными внебюджетными фондами [69]	625	-	19
задолженность перед бюджетом [68]	626	-	146
авансы полученные [62]	627	-	-
прочие кредиторы	628	-	-
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов [75]	630	-	-
Доходы будущих периодов [98]	640	-	-
Резервы предстоящих расходов и платежей [96]	650	-	-
Прочие краткосрочные обязательства	660	-	-
ИТОГО по разделу V	690		422
БАЛАНС (сумма строк 490 + 590 + 690)	700	45	15 320

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах

Наименование показателя	Код строки	На начало отч. периода	На конец отч. периода
1	2	3	4
Арендованные основные средства [001]	910	-	-
В том числе по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение [002]	920		
Материалы, принятые в переработку [003]	930		
Товары, принятые на комиссию [004]	940		
Оборудование, принятое для монтажа [005]	950		
Бланки строгой отчетности [006]	960		

Наименование показателя	Код строки	На начало отч. периода	На конец отч. периода
1	2	3	4
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов [007]	970		
Обеспечения обязательств и платежей полученные [008]	980		
Обеспечения обязательств и платежей выданные [009]	990		
Износ основных средств [010]	991		
Основные средства, сданные в аренду [011]	992		
	993		
	994		

Руководитель Егудкин Т.В.
(подпись) (расшифровка подписи)
Главный бухгалтер Юрочкина О.А.
(подпись) (расшифровка подписи)

«25» июня 2004 г.
(квалифицированный аттестат профессионального бухгалтера)
от «_» _____ 2004 г. № _____)

9.5. Бухгалтерская отчетность

Бухгалтерская отчетность — единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам (п. 4 ПБУ 4/99) и последующих изменений в ПБУ в 2000 году.

Значение бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса предприятия. В ней отражаются итоговые данные, характеризующие имущественное и финансовое положение предприятия, результаты хозяйственной деятельности предприятия. Анализ финансовой отчетности позволяет определить истинное имущественное и финансовое положение предприятия. Бухгалтерская отчетность позволяет определить общую стоимость имущества предприятия, стоимость основных и оборотных средств пред-

приятия, оценить его кредитоспособность, ликвидность пред.приятия.

В состав финансовой отчетности входят: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложений к ним и пояснительной записки (далее приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительная записка), а также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Критерии для обязательных аудиторских проверок установлены Федеральным законом РФ от 07.08.01 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» в Российской Федерации» (ранее постановлением Правительства РФ от 07.12.94 № 1355). В настоящее время обязательной аудиторской проверке подлежат:

1. Организационно-правовая форма экономического объекта.

Подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке экономические субъекты, имеющие организационно-правовую форму открытого акционерного общества, независимо от числа их участников (акционеров) и размера уставного капитала (в ред. Постановления Правительства РФ от 25.04.95 № 408).

2. Вид деятельности экономического субъекта.

По виду деятельности обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежат:

О банки и другие кредитные учреждения; в страховые организации и общества взаимного страхования;

■ товарные и фондовые биржи;

В инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании);

■ внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами;

Я благотворительные и иные (неинвестиционные) фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц;

■ другие экономические субъекты, обязательная ежегодная аудиторская проверка которых по виду их деятельности предусмотрена федеральными законами, указами Президента Российской Федерации и постановлениями Правительства Российской Федерации.

3. Источники формирования уставного капитала (уставного фонда) экономического субъекта.

Экономические субъекты подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке, если в их уставном капитале (уставном фонде) имеется доля, принадлежащая иностранным инвесторам.

4. Финансовые показатели деятельности экономического субъекта.

Экономические субъекты (за исключением находящихся полностью в государственной или муниципальной собственности) подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке при наличии хотя бы одного из следующих финансовых показателей их деятельности:

■ объема выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, превышающего в 500 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;

■ суммы активов баланса, превышающей на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда. Для определения указанных финансовых показателей установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда принимается в среднегодовом исчислении за отчетный год.

В состав годовой бухгалтерской отчетности включаются Бухгалтерский баланс (форма № 1), Отчет о прибылях и убытках (форма № 2), Отчет об изменениях капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснительная записка, а также аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Некоммерческие организации имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности Отчет о движении денежных средств (форма №4), а при отсутствии соответствующих Данных не представлять Отчет об изменениях капитала (форма № 3) и Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав годовой бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6).

Общественными организациями (объединениями), не осуществляющими предпринимательской деятельности и не имеющими кроме вывешенного имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), промежуточная бухгалтерская отчетность не представляется. Указанными организациями в составе годовой бухгалтерской отчетности не представляются Отчет об изменениях

капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснительная записка.

Представляемая бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму организации, оформленному в установленном порядке и содержащему информацию о составе представляемой бухгалтерской отчетности.

Основные требования, предъявляемые к отчетности. Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

Организация должна при составлении бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним придерживаться принятых ею их содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному.

Статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках других отдельных форм бухгалтерской отчетности, которые в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету подлежат раскрытию и по которым отсутствуют числовые значения активов, обязательств, доходов, расходов и иных показателей, прочеркиваются (в типовых формах) или не приводятся (в формах, разработанных самостоятельно, и в пояснительной записке).

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в

бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатели от отдельных видов активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, — по 31 декабря следующего года.

Каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные: наименование составляющей части; указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность; наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы; формат представления числовых показателей бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте Российской Федерации.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерией) либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Пользователи бухгалтерской отчетности и сроки ее представления. Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии

с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Организации, за исключением бюджетных и общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме вышедшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую - в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено Российской Федерации (в ред. Федерального закона от 23.07.98 № 123-ФЗ),

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

Бюджетные организации представляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки.

Общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие кроме вышедшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), представляют бухгалтерскую отчетность только один раз в год по итогам отчетного года в упрощенном составе:

- а) бухгалтерский баланс;
- б) отчет о прибылях и убытках;
- в) отчет о целевом использовании полученных средств (п. 4 введен Федеральным законом от 23.07.98 № 123-ФЗ).

День представления организацией бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

Правила оценки статей бухгалтерской отчетности и их содержание. В бухгалтерскую отчетность должны включаться данные, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Если выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положе-

нии организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения. При этом должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, то есть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Если посредством отбора или формы представления информация влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов, информация не является нейтральной.

Данные бухгалтерской отчетности организации должны включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случаях их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Каждый существенный пользователь должен представляться в бухгалтерской отчетности отдельно. Несущественные суммы аналогичного характера или назначения могут объединяться и не представляться отдельно.

Если показатель несущественен в обособленном виде, он объединяется с другими в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках или в пояснениях к ним (в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках или пояснительной записке). При этом следует иметь в виду, что отдельные показатели, которые недостаточно существенны для того, чтобы требовалось их отдельное представление в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, могут быть достаточно существенными, чтобы представляться обособленно в пояснениях.

Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения, непротиворечивости и рациональности.

В соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 в

бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Учитывая это, в бухгалтерском балансе данные о нематериальных активах, основных средствах приводятся по остаточной стоимости (за исключением нематериальных активов, основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком амортизации не начисляется).

В случае образования в конце отчетного года организацией, имеющей вложения в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, резерва под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов организации в годовом бухгалтерском балансе остатки соответствующих финансовых вложений отражаются по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. В пассиве бухгалтерского баланса сумма образованного резерва под обесценение вложений в ценные бумаги и учтенного на соответствующем счете отдельно не отражается.

В случае создания организацией в установленном порядке в конце отчетного года (квартала) резервов сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации числящаяся в бухгалтерском учете дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, в бухгалтерском балансе показывается в сумме за минусом образованного резерва. При этом сумма образованного и отраженного в бухгалтерском учете резерва в пассиве бухгалтерского баланса отдельно не отражается.

При отражении данных в бухгалтерской отчетности следует иметь в виду, что если в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету показатель должен вычитаться из соответствующих показателей (данных) при исчислении соответствующих данных (промежуточных, итоговых и пр.) или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности этот показатель показывается в круглых скобках (непокрытый убыток, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, убыток от продаж, проценты к уплате, операционные расходы, использование средств фондов (резервов), уменьшение

капитала, направление денежных средств, выбытие основных средств).

Порядок формирования показателей бухгалтерского баланса (форма М 1). В графе «На начало отчетного года» показываются данные на начало года (вступительный баланс), которые должны соответствовать данным графы «На конец отчетного периода» предыдущего года (заключительный баланс) с учетом произведенной на начало отчетного года реорганизации, а также изменений в оценке показателей бухгалтерской отчетности, связанных с применением Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98.

В графе «На конец отчетного периода» показываются данные о стоимости активов, капитала, о резервах и обязательствах на конец отчетного периода (месяц, квартал, год).

В разделе «Внеоборотные активы» по группе статей «Нематериальные активы» показывается наличие нематериальных активов по остаточной стоимости (за исключением объектов нематериальных активов, по которым в соответствии с установленным порядком амортизации не начисляется).

Нематериальные активы могут быть внесены учредителями (собственниками) организации в счет их вкладов в уставный капитал организации, получены безвозмездно (в том числе по договору дарения), приобретены организацией в процессе ее деятельности.

По указанной группе статей показываются также учтенные в установленном порядке приобретенные отдельные квартиры в объектах жилого фонда. Стоимость объектов жилого фонда (в том числе отдельных квартир), отражаемых в указанной группе статей данные приводятся по первоначальной стоимости (стоимости приобретения).

По группе статей «Основные средства» приводятся показатели по основным средствам, как действующим, так и находящимся на реконструкции, модернизации, восстановлении, консервации или в запасе по остаточной стоимости (за исключением объектов основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется). При начислении амортизационных отчислений следует руководствоваться Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01), а также Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Министерства

финансов Российской Федерации от 20 июля 1998 г. № 33н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 19 августа 1998 г. № 5677-ВЭ указанный Приказ не требует государственной регистрации).

Результаты проведенной организацией в соответствии с установленным порядком до начала отчетного года переоценки по состоянию на первое число отчетного года объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете в январе месяце и учитываются в бухгалтерской отчетности при формировании данных на начало отчетного года.

По этой группе статей также показываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств, включенные в установленном порядке в состав основных средств.

Организация-арендатор, у которой предусматривается переход имущества, полученного по договору аренды предприятия в целом как имущественного комплекса и относящегося к основным средствам, в ее собственность (выкуп) по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения последним всей обусловленной договором выкупной цены, в этой группе статей отражает входящие в состав арендованного имущественного комплекса основные средства.

По статье «Незавершенное строительство» показываются затраты на строительно-монтажные работы (осуществляемые как хозяйственным, так и подрядным способами), приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и другие).

По указанной статье отражается стоимость объектов капитального строительства, находящихся во временной эксплуатации до ввода их в постоянную эксплуатацию, а также стоимость объектов недвижимого имущества, на которые отсутствуют документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях.

Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

Кроме того, по указанной статье отражаются затраты по формированию основного стада, стоимость оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки.

При заполнении статьи «Незавершенное строительство» следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 1993 г. № 160, и Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20 декабря 1994 г. № 167 (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 29 декабря 1994 г. № 07-01-816-94 указанный документ в государственной регистрации не нуждается).

По группе статей «Доходные вложения в материальные ценности» организации, осуществляющие доходные вложения в материальные ценности, предоставляемые за плату во временное владение и пользование (включая по договору финансовой аренды, по договору проката), с целью получения дохода, отражают остаточную стоимость указанного имущества.

При заполнении указанной группы статей необходимо руководствоваться Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 февраля 1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 7 марта 1997 г. № 07-02-232-97 указанный документ в государственной регистрации не нуждается).

По группе статей «Финансовые вложения» данные должны быть представлены в бухгалтерском балансе с подразделением на долгосрочные и краткосрочные. Финансовые вложения представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты. Остальные финансовые вложения представляются как долгосрочные и отражаются в разделе «Внеоборотные активы».

По группе статей «Долгосрочные финансовые вложения» показываются, наряду с долгосрочными инвестициями в дочерние и зависимые общества, долгосрочные инвестиции организации в уставные (складочные) капиталы других организаций, в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, показываются в активе бухгалтерского баланса в полной сумме фактических затрат на их приобретение с отне-

сением непогашенной суммы по соответствующей статье группы статей «Кредиторская задолженность» в пассиве бухгалтерского баланса в случаях, когда к инвестору перешли права на объект. В остальных случаях суммы, внесенные в счет оплаты подлежащих приобретению объектов финансовых вложений, показываются в активе бухгалтерского баланса по соответствующей статье группы статей «Дебиторская задолженность».

При отражении статей группы статей «Долгосрочные финансовые вложения» следует руководствоваться Порядком отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. № 2 (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 10 июня 1997 г., регистрационный № 1324).

В разделе «Оборотные активы» по соответствующим статьям группы статей «Запасы» показываются остатки материально-производственных запасов, предназначенных для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, управленческих нужд организации (сырье, материалы и другие аналогичные ценности), для продажи или перепродажи (готовая продукция, товары), а также других материальных ценностей (животные на выращивании и откорме). По указанной группе статей подлежат отражению по соответствующим статьям затраты организации, числящиеся в незавершенном производстве (издержек обращения), расходы будущих периодов.

Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе в оценке, предусмотренной Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01.

При осуществлении организациями учета заготовления материально-производственных запасов с применением счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» в бухгалтерском балансе сумма числящихся на конец отчетного периода отклонений фактических расходов по приобретению материально-производственных запасов от их учетной цены или отклонений, связанных с предоставлением организации скидок (накидок) согласно договору, возникновением суммовых разниц по расчетам за приобретенные материально-производственные запасы, присоединяется к стоимости остатков материально-производственных запасов, отраженных по соответствующим статьям группы статей «Запасы», или вычитается при определении итоговых данных по

статье в случае получения скидок возникновения суммовых разниц.

Порядок списания выявляемых отклонений фактических расходов по приобретению материально-производственных запасов от их учетной цены устанавливается организацией самостоятельно при принятии учетной политики.

По статье «Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)» группы статей «Запасы» показываются затраты по незавершенному производству и незавершенным работам (услугам), учет которых осуществляется на соответствующих счетах бухгалтерского учета затрат на производство. При этом незавершенное производство отражается в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету. Организации (строительные, научные, занятые в геологии и др.), которые осуществляют в текущем году расчеты с заказчиками в соответствии с заключенными договорами за законченные этапы работ, имеющие самостоятельное значение, и используют для их учета счет 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам», отражают по данной статье принятые в установленном порядке заказчиком этапы по договорной стоимости. При этом заказчик отражает стоимость работ в бухгалтерском учете по окончании всех этапов.

По данной статье показываются также затраты по сплаву лесопроductии и незавершенного производства сельского хозяйства, которые отражаются за вычетом стоимости выпуска, затраты на не законченные к концу отчетного периода работы по ремонту основных средств.

В случае если организации, осуществляющие торговую деятельность, оказывающие услуги общественного питания, не признают учетные издержки обращения в себестоимости проданных товаров (услуг) полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, то сумма издержек обращения (в части транспортных расходов), приходящаяся на остаток непроданных товаров и сырья, отражается в бухгалтерском балансе по статье «Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)» группы статей «Запасы».

При переходе организации с начала отчетного года в соответствии с принятой учетной политикой на порядок признания коммерческих и управленческих расходов полностью в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности не списанные в прошлом отчетном году коммерческие расходы и (или) издержки обращения подлежат включению в себестоимость проданных

продукции, товаров, работ, услуг на начало отчетного года или организацией может быть принято решение о равномерном включении этих сумм в себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг в течение определенного периода времени (например, квартал, полугодие).

По статье «Готовая продукция и товары для перепродажи» группы статей «Запасы» показываются фактическая производственная себестоимость, нормативная (плановая) себестоимость (либо в другой оценке, предусмотренной Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации) остатка продукции, прошедшей все стадии (фазы, переделы), предусмотренные технологическим процессом, а также изделий укомплектованных, прошедших испытания и техническую приемку.

По данной статье показывается стоимость остатков товаров, приобретаемых организацией, осуществляющей торговую деятельность или оказывающей услуги общественного питания. При этом организация, оказывающая услуги общественного питания, по этой статье отражает также остатки сырья на кухнях и в кладовых, остатки товаров в буфетах. По этой статье отражается стоимость готовых изделий, приобретаемых организацией для комплектации своей готовой продукции и не включаемых в ее стоимость в соответствии с условиями договора с заказчиками.

Остаток товаров отражается в бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения, формируемой в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 и Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 мая 1999 г., регистрационный № 1790).

При учете организацией, занятой розничной торговлей, товаров в соответствии с установленным порядком по продажным ценам разница между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам отражается в бухгалтерской отчетности обособленно в Приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

По статье «Товары отгруженные» группы статей «Запасы» отражаются данные о полной фактической себестоимости, нормативной (плановой) полной себестоимости (либо в другой оценке, предусмотренной Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации) отгруженной продукции (товаров) в случае, если в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету

еще не исполнены условия признания выручки от продажи товаров (продукции).

Когда становится определенным, что достаточные условия для признания выручки в бухгалтерском учете исполнены не будут, организацией признается дебиторская задолженность в сумме, равной оценке ранее числящихся в учете товаров отгруженных.

Если организацией в установленном порядке коммерческие расходы признаются в себестоимости проданной продукции полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, то товары отгруженные отражаются в оценке без их учета.

По статье «Расходы будущих периодов» группы статей «Запасы» отражается сумма расходов, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с установленным порядком, но не имеющих отношения к формированию затрат на производство продукции (работ, услуг) отчетного периода. К таким расходам, в частности, относятся расходы, связанные с горно-подготовительными работами, подготовительными к производству работами в сезонных отраслях, освоением новых организаций, производств, цехов и агрегатов, расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств (по организациям, не образующим в установленном порядке резерва на ремонт основных средств), расходы на рекламу, подготовку кадров и т.п.

По статье «Прочие запасы и затраты» показывается стоимость материально-производственных ценностей и признанных организацией расходов, не нашедших отражения в предыдущих строках группы статей «Запасы».

В случае, если организация не признает учтенные коммерческие расходы в себестоимости проданных товаров (услуг) полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, то не списанные организацией в установленном порядке расходы на упаковку и транспортировку, учтенные в составе коммерческих расходов, относящиеся к остатку неотгруженной (непроданной) продукции, отражаются по вышеуказанной статье.

По группе статей «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» отражается сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам, нематериальным активам, осуществленным капитальным вложением и т.п., работам и услугам, подлежащая отнесению в установленном порядке в следующих отчетных периодах в уменьшение сумм налога для перечисления в бюджет или на соответствующие источники ее покрытия.

Данные по счетам бухгалтерского учета расчетов организации с другими организациями и гражданами в бухгалтерском балансе приводятся в развернутом виде: по счетам аналитического учета, по которым имеется дебетовое сальдо, - в активе, по которым имеется кредитовое сальдо, — в пассиве.

При регулировании сумм дебиторской и кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, и в иных случаях следует руководствоваться Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

По группе статей «Дебиторская задолженность» данные о дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты, и дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты, показываются раздельно. Дебиторская задолженность представляется как краткосрочная, если срок погашения ее не более 12 месяцев после отчетной даты. Остальная дебиторская задолженность представляется как долгосрочная. При этом исчисление указанного срока осуществляется начиная с первого числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором этот актив был принят к бухгалтерскому учету.

Дебиторская задолженность, представляемая в бухгалтерском балансе как долгосрочная и предполагаемая к погашению в отчетном году, может быть представлена на начало этого отчетного года как краткосрочная. Факт предоставления дебиторской задолженности, учтенной ранее как долгосрочная, в качестве краткосрочной необходимо раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

По статье «Покупатели и заказчики» группы статей «Дебиторская задолженность» отражается числящаяся на отчетную дату в бухгалтерском учете задолженность покупателей и заказчиков в сумме в соответствии с условиями договоров за проданные им товары, продукцию, выполненные работы и оказанные услуги (с учетом скидок (накидок), изменений условий договора, расчетов неденежными средствами).

Числящаяся в бухгалтерском учете задолженность покупателей и заказчиков и других дебиторов по проданным им товарам, продукции, выполненным работам и оказанным услугам, обеспеченная векселями, отражается по статье «Векселя к получению».

По статье «Задолженность дочерних и зависимых обществ» группы статей «Дебиторская задолженность», а также статье «Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами»

группы статей «Кредиторская задолженность» отражаются числящиеся на отчетную дату в бухгалтерском учете данные организации по текущим операциям с ее дочерними (зависимыми) обществами (межбалансовые расчеты).

По статье «Задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал» группы статей «Дебиторская задолженность» показывается задолженность учредителей (участников) организации по вкладам в уставный (складочный) капитал организации.

По статье «Авансы выданные» группы статей «Дебиторская задолженность» показывается сумма уплаченных другим организациям и гражданам авансов по предстоящим расчетам в соответствии с условиями договоров.

По статье «Прочие дебиторы» группы статей «Дебиторская задолженность» показываются задолженность, включая по переплате по налогам, сборам и прочим платежам в бюджет, государственные внебюджетные фонды, задолженность работников организации по предоставленным им займам за счет средств этой организации, по возмещению материального ущерба организации.

По статье «Прочие дебиторы» группы статей «Дебиторская задолженность» также показываются задолженность за подотчетными лицами, задолженность по расчетам с поставщиками по недостачам товарно-материальных ценностей, обнаруженным при приемке, по расчетам с государственным и (или) муниципальным органом, штрафы, пени, неустойки, признанные должником или по которым получены решения суда (арбитражного суда) либо другого органа, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации право на принятие соответствующего решения об их взыскании.

В группе статей «Краткосрочные финансовые вложения» отражаются фактические затраты организации по выкупу собственных акций у акционеров, инвестиции организации в ценные бумаги других организаций, государственные ценные бумаги, предоставленные организацией другим организациям займы.

По группе статей «Денежные средства» по статьям «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета» показывается остаток денежных средств в кассе, на расчетных и валютных счетах в кредитных организациях.

По группе статей «Прочие оборотные активы» показываются суммы, не нашедшие отражения по другим группам статей раздела «Оборотные активы» бухгалтерского баланса.

В разделе «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса в группе статей «Уставный капитал» показывается в соответствии с учредительными документами величина уставного (складочного) капитала организации, а по государственным и муниципальным унитарным предприятиям - величина уставного фонда.

Увеличение и уменьшение уставного (складочного) капитала, произведенные в соответствии с установленным порядком, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Эмиссионный доход акционерного общества (суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций обществом (за минусом издержек по их продаже), суммы от дооценки в соответствии с установленным порядком внеоборотных активов организации, часть нераспределенной прибыли, оставшейся в распоряжении организации, в размере, направленном на капитальные вложения, включаются в добавочный капитал и показываются в составе данных групп статей «Добавочный капитал».

В группе статей «Резервный капитал» отражается сумма остатков резервного и других аналогичных фондов, создаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации или в соответствии с учредительными Документами.

В данные по статье «Фонд социальной сферы» включается остаток по фонду социальной сферы, сформированный у организации в случае наличия объектов жилого фонда и объектов внешнего благоустройства (полученных безвозмездно, в том числе по договору дарения, приобретенных организацией), ранее не учтенных в составе уставного (складочного) капитала, уставного фонда, добавочного капитала.

По статье «Целевые финансирование и поступления» некоммерческие организации отражают остатки поступивших и неиспользованных целевых средств в качестве вступительных, членских и добровольных взносов и иных источников. Данные об остатках средств целевого финансирования на начало отчетного периода по их видам и источникам, об их поступлении и использовании в течение отчетного периода, остатках на конец отчетного периода некоммерческими организациями приводятся в Отчете о целевом использовании полученных средств (форма № 6).

Остатки сумм, получаемых коммерческой организацией, средств целевого финансирования (из бюджета, от других организаций и граждан) отражаются по группе статей «Доходы будущих периодов». Уменьшение этих остатков осуществляется

по мере признания в отчетном периоде внереализационных доходов (при отпуске на цели деятельности организации материально-производственных запасов, приобретенных за счет целевых средств; начислении амортизации по имуществу, приобретенному за счет указанных средств; завершении и сдаче научно-исследовательских работ и пр.).

Данные об остатках средств целевого финансирования на начало отчетного периода по их видам и источникам, об их поступлениях и использовании в течение отчетного периода, остатках на конец отчетного периода коммерческими организациями приводятся в отчете об изменениях капитала после раздела «Изменения капитала».

В случае получения организацией активов безвозмездно, в том числе по договору дарения (основные средства, нематериальные активы, денежные средства и пр.), эти активы отражаются в бухгалтерском балансе аналогично порядку отражения средств целевого финансирования.

В группе статей «Нераспределенная прибыль прошлых лет» показывается остаток прибыли, оставшейся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый отчетный год и принятых решений по ее использованию (направление в резервы, образуемые в соответствии с законодательством или в соответствии с учредительными документами, на покрытие убытков, на выплату дивидендов и пр.).

В соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету в бухгалтерском балансе остатки фондов (фонд потребления, фонд накопления и пр.), образованных в соответствии с учредительными документами организации и принятой учетной политикой за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации (нераспределенной прибыли) по результатам работы за год, отдельно не отражаются. Соответствующие расшифровки, характеризующие использование прибыли, оставшейся в распоряжении организации, приводятся в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (в частности, в отчете об изменениях капитала).

В группе статей «Нераспределенная прибыль отчетного года» в течение отчетного года показывается нераспределенная прибыль отчетного периода в сумме нетто, исчисляемая как разница между выявленными на основании бухгалтерского учета всех операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации финансовым результатам за отчетный период и причитающейся к уплате суммой налогов и иных аналогичных обязательных плате-

жей в соответствии с законодательством Российской Федерации, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения (в т.ч. по расчетам с государственными внебюджетными фондами), за счет прибыли.

При этом в случае осуществления организацией расходов при отсутствии источников их покрытия за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый год (годы), сумма этих расходов в течение отчетного года отражается в разделе «Капитал и резервы» обособленно и вычитается при определении итогов по указанному разделу.

В группе статей «Непокрытый убыток прошлых лет» показывается остаток непокрытого убытка, полученного по результатам деятельности организации за периоды, предшествующие отчетному.

В группе статей «Непокрытый убыток отчетного года» показывается убыток организации за отчетный период как разница между выявленными на основании бухгалтерского учета всех операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации финансовым результатам за отчетный период и причитающейся к уплате суммой налогов и иных аналогичных обязательных платежей в соответствии с законодательством Российской Федерации, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения (в т.ч. по расчетам с государственными внебюджетными фондами), за счет прибыли.

В годовом бухгалтерском балансе данные по группам статей «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль прошлых лет», «Непокрытый убыток прошлых лет», «Нераспределенная прибыль отчетного года», «Непокрытый убыток отчетного года» показываются с учетом рассмотрения итогов деятельности организации за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков, выплате дивидендов и пр.

При рассмотрении итогов деятельности отчетного года и решении вопроса об источниках покрытия убытка (как отчетного года, так и прошлых лет) на эти цели могут быть направлены прибыль, оставшаяся в распоряжении организации (за исключением учтенной в качестве источника покрытия капитальных вложений), в порядке ее распределения; резервный фонд, образованный в соответствии с законодательством; добавочный капитал (за исключением сумм прироста стоимости имущества по переоценке), а также доведение величины уставного капитала до величины чистых активов организации.

В группе статей «Займы и кредиты» раздела «Долгосрочные обязательства» показываются непогашенные суммы полученных кредитов и займов, подлежащие погашению в соответствии с договорами более чем 12 месяцев после отчетной даты.

В случае если числящиеся в бухгалтерском учете суммы кредитов и займов подлежат погашению в соответствии с договором в течение 12 месяцев после отчетной даты, то не погашенные на конец отчетного периода их суммы отражаются по соответствующим статьям в разделе «Краткосрочные обязательства».

При этом исчисление указанного срока осуществления начиная с первого числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором эти обязательства были приняты к бухгалтерскому учету, с учетом условий договоров о сроках погашения обязательств.

Обязательства, представляемые в бухгалтерском балансе как долгосрочные и предполагаемые к погашению в отчетном году, могут быть представлены на начало этого отчетного года как краткосрочные. Факт представления обязательств, учтенных ранее как долгосрочные, в качестве краткосрочных необходимо при этом раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

Необходимая расшифровка состава и изменения в течение отчетного года сумм обязательств организации по кредитам и займам приводится в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

В разделе «Краткосрочные обязательства» отражаются суммы кредиторской задолженности, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

В бухгалтерском балансе сумма задолженности организации по полученным кредитам и займам отражается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

В группе статей «Кредиторская задолженность»:

- по статье «Поставщики и подрядчики» показывается сумма задолженности поставщикам, подрядчикам за поступившие материальные ценности, выполненные работы, оказанные организации услуги;
- по статье «Векселя к уплате» показывается сумма задолженности поставщикам, подрядчикам и другим кредиторам, которым организация выдала в обеспечение их поставок, работ, услуг векселя;
- по статье «Задолженность перед персоналом организации» показываются начисленные, но еще не выплаченные суммы оплаты труда, а по статье «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами» отражается сумма задолженности по отчислениям на государственное

социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование работников организации, а также в фонд занятости;

- по статье «Задолженность перед бюджетом» показывается задолженность организации по расчетам с бюджетом по налогам, сборам, включая подоходный налог с работников;
- по статье «Авансы полученные» показывается сумма полученных от сторонних организаций авансов по предстоящим расчетам по заключенным договорам;
- по статье «Прочие кредиторы» показывается задолженность организации по расчетам, данные о которых не отражены по другим статьям группы «Кредиторская задолженность».

В частности, по этой статье могут быть отражены задолженность организации по платежам по обязательному и добровольному страхованию имущества и работников организации и другим видам страхования; задолженность по отчислениям в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком во внебюджетные фонды и другие специальные фонды (кроме фондов, задолженность по отчислениям в которые отражается по статье «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами»); суммой арендных обязательств арендной организации за основные средства, переданные ей на условиях долгосрочной аренды, и пр.

Дебетовое сальдо по счетам бухгалтерского учета расчетов по оплате труда и страхованию показывается по соответствующим статьям в группе статей «Дебиторская задолженность» в разделе «Оборотные активы» бухгалтерского баланса.

В группе статей «Задолженность участникам (учредителям)» по выплате доходов отражается сумма задолженности организации по причитающимся к выплате дивидендам, процентам по акциям, облигациям.

В группе статей «Доходы будущих периодов» показываются суммы, учитываемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета как доходы будущих периодов.

В группе статей «Резервы предстоящих расходов» показываются остатки средств, зарезервированных организацией в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Если при уточнении учетной политики на следующий отчетный год организация считает нецелесообразным начислять резервы предстоящих расходов, то остатки средств резервов, по которым в установленном порядке имеют место переходящие

остатки, по состоянию на 1 января следующего за отчетным года подлежат присоединению к финансовому результату организации с отражением в бухгалтерском учете организации за январь.

В группе статей «Прочие краткосрочные обязательства» показываются суммы краткосрочных обязательств, не нашедших отражения по другим группам статей раздела «Краткосрочные обязательства».

Организациям рекомендуется справочно в форме № 1 «Бухгалтерский баланс» за итогами данных об активах организации, капитала и резервов и обязательств организации приводить данные о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах. Данные заполняются на основе указаний, приведенных в Плате счетов бухгалтерского учета, а также с учетом конкретного перечня забалансовых счетов, используемых организацией.

Порядок формирования данных Отчета о прибылях и убытках (форма № 2). В отчете о прибылях и убытках данные о доходах, расходах и финансовых результатах представляются в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 выделяет и требует отдельно раскрывать как минимум выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг, проценты к получению; доходы от участия в других организациях, прочие операционные доходы, внереализационные доходы и чрезвычайные доходы.

Порядок представления данных в отчете о прибылях и убытках зависит от признания организацией доходов исходя из требований Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 мая 1999 г., регистрационный номер 1791), характера своей деятельности, вида доходов, размера и условий их получения доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями (операционными, внеоперационными или чрезвычайными).

При отражении в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Графа 4 отчета заполняется на основе данных графы 3 отчета за предыдущий год. Если данные за аналогичный период

предыдущего года несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из изменений учетной политики, законодательных и иных нормативных актов. Исправительные записи в бухгалтерском учете при этом не осуществляются.

По статье «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» показывается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлением хозяйственных операций (поступления, связанные с отдельными фактами хозяйственной деятельности), являющиеся доходами от обычных видов деятельности, признанные организацией в бухгалтерском учете в соответствии с условиями, определенными для ее признания в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, и в сумме, условиями, определенными для ее признания в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, и в сумме, исчисленной в денежном выражении в соответствии с правилами указанного Положения, включая условия договоров по продаже товаров, продукции, выполнению работ и оказанию услуг (с учетом скидок (накидок), суммовых разниц, изменений условий договора, расчетов неденежными средствами. К обязательным платежам, которые в соответствии с установленным порядком не признаются организацией доходами, в частности, относятся суммы налога на реализацию горюче-смазочных материалов, экспортные пошлины.

Доходы, признанные в бухгалтерском учете как доходы от обычных видов деятельности в случае их существенности или без знания о которых заинтересованными пользователями невозможна оценка финансовых результатов деятельности организации, подлежат отражению обособленно в виде расшифровки к статье «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» или в приложении к отчету о прибылях и убытках (в случае его разработки и принятия организацией самостоятельно).

По статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отражаются учтенные затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, отражают по данной статье покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде.

Организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, отражают по данной статье покупную (учетную) стоимость ценных бумаг, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде.

Если организация использует для учета затрат на производство счет 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)», сумма превышения фактической производственной себестоимости выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг над нормативной (плановой) их себестоимостью включается в статью «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг». В случае когда фактическая производственная себестоимость ниже нормативной (плановой) себестоимости, сумма данного отклонения уменьшает данные по указанной статье.

При определении себестоимости проданных продукции, работ, услуг следует руководствоваться требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 мая 1999 г., регистрационный номер 1790), отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Данные статьи «Валовая прибыль» раздела «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» отчета о прибылях и убытках определяются как разница между данными статьи «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» и данными статьи «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг».

Затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения в данные статьи «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» не включаются, а отражаются по статье «Коммерческие расходы» отчета о прибылях и убытках. В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком коммерческих расходов полностью в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности расходы организации по сбыту продукции, издержки обращения (у организаций, осуществляющих торговую деятельность, оказывающих услуги общественного питания) отражаются по статье «Коммерческие расходы».

В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком управленческих расходов полностью в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг в каче-

стве расходов по обычным видам деятельности по данной статье отражаются затраты на производство проданных продукции, работ, услуг без учета общепроизводственных расходов. Общепроизводственные расходы при этом отражаются по статье «Управленческие расходы».

В организациях - профессиональных участников рынка ценных бумаг по статье «Управленческие расходы» отражается сумма издержек по их деятельности.

По строке «*Прибыль (убыток) от продаж*» показывается финансовый результат работы организации по обычным видам деятельности.

По статье «*Проценты к получению*» в составе «Операционных доходов и расходов» отражаются операционные доходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами процентов по облигациям, депозитам, по государственным ценным бумагам и т.п., за предоставление в пользование денежных средств организации, за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации.

По статье «*Проценты к уплате*» раздела «Операционные доходы и расходы» отражаются операционные расходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами к уплате процентов по облигациям, акциям, за предоставление организации в пользование денежных средств (кредитов, займов).

По строке доходы организации, связанные с участием в уставных капиталах других организаций и подлежащие получению по сроку в соответствии с учредительными документами, отражает в составе прочих доходов в части операционных по статье «Доходы от участия в других организациях».

«*Прочие операционные доходы*» и «*Прочие операционные расходы*». В них отражается прибыль, полученная (подлежащая получению) организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества). При этом результат (прибыль или убыток) от передачи имущества на счет вкладов по договору простого товарищества, выявленный на счетах бухгалтерского учета операций по передаче этого имущества (с учетом расходов по передаче имущества, остаточной стоимости передаваемого объекта в случае его амортизации), отражается в составе прочих операционных доходов или расходов. По статье «Прочие операционные доходы» отражается также сумма вознаграждения за переданное в общее владение и (или) пользование имущество или возврат имущества при его разделе сверх величины вклада (в части денежных средств).

При выбытии основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, в результате их продажи расходы, связанные с продажей основных средств или иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, отражаются по статье «*Прочие операционные расходы*». По этой же статье отражается остаточная стоимость проданных объектов основных средств и иных амортизируемых активов.

При этом по статье «Прочие операционные доходы» подлежит отражению сумма дохода, определенная к получению в соответствии с условиями договора продажи основных средств и иных активов (с учетом суммовых разниц и пр.).

В случае если операционные расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации или правила бухгалтерского учета не запрещают это, они могут не показываться развернуто по отношению к соответствующим доходам.

При выбытии объектов основных средств и иных активов по причине невозможности использования ввиду непригодности к дальнейшей эксплуатации, морального износа и прочего списания (например, передача по договору дарения, утрата имущества в результате чрезвычайных ситуаций), когда является определенным неполучение доходов или поступление активов в результате этих операций, убыток от выбытия и прочего списания имущества, выявленный на счетах бухгалтерского учета, подлежит отражению как прочие внереализационные расходы или чрезвычайные расходы (при выбытии имущества в результате чрезвычайных ситуаций).

По статье «Прочие операционные расходы» также отражаются расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, расходы организации по содержанию законсервированных производственных мощностей и объектов, мобилизационных мощностей, расходы, связанные с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производства, не давшего продукции, расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг (оплата консультационных и посреднических услуг, депозитарных услуг и т.п.), если они не отражены развернуто к доходам по этим ценным бумагам. Кроме того, в составе прочих операционных расходов отражаются суммы причитающихся к уплате отдельных видов налогов и сборов за счет финансовых результатов в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком.

«Прочие внереализационные доходы» и «Прочие внереализационные расходы». По статье «Внереализационные доходы» в отчете о прибылях и убытках отражаются штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, по которым получены решения суда об их взыскании; поступления в возмещение причиненных организации убытков; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы, возникающие при переоценке в установленном порядке имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте; сумма дооценки активов (за исключением внеоборотных) в разрешенных случаях; принятие к учету имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации, и т.п.

По статье «Внереализационные доходы» в отчете о прибылях и убытках за отчетный период отражается определяемая в установленном порядке сумма дохода, связанная с получением начиная с 1 января 2000 года безвозмездно активов (основных средств, нематериальных активов, сырья и материалов, ценных бумаг, денежных средств и пр.), в том числе по договорам дарения.

По статье «Внереализационные расходы» в отчете о прибылях и убытках отражаются штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, которые признаны организацией-должником; возмещение причиненных организацией убытков; убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; курсовые разницы, возникающие при переоценке в установленном порядке имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте; сумма уценки активов (за исключением внеоборотных) в разрешенных случаях (производственных запасов, готовой продукции и товаров в конце отчетного года), убытки от списания ранее признанных долгов по хищениям, по которым исполнительные документы возвращены судом в связи с несостоятельностью ответчика; убытки от хищений материальных и иных ценностей, виновники которых по решениям суда не установлены; судебные расходы и т.п.

Суммовые разницы, возникающие в связи с погашением задолженностей по полученным кредитам, полученным (выданным) займам, отражаются в составе внереализационных доходов или расходов.

В случае если внереализационные расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или

аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации или правила бухгалтерского учета не запрещают это, они могут не показываться развернуто по отношению к соответствующим доходам.

По строке «Прибыль (убыток) до налогообложения» показывается результат от доходов и расходов организации.

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 год, вводится в действие приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

В бухгалтерском балансе отложенные налоговые активы отражаются по строке 145 «Отложенные налоговые активы», а отложенные налоговые обязательства — по строке 515 «Отложенные налоговые обязательства». Причем сальдо по этим счетам в бухгалтерском балансе можно отразить «свернутое».

В «Отчете о прибылях и убытках» необходимо отразить суммы отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств, текущего налога на прибыль и справочно — сумму постоянных налоговых обязательств (активов).

Фрагмент «Отчета о прибылях и убытках»

Прибыль (убыток) до налогообложения			
Отложенные налоговые активы			
Отложенные налоговые обязательства			
Текущий налог на прибыль		()	()
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода			
СПРАВОЧНО.			
Постоянные налоговые обязательства (активы)			

По строке «Отложенные налоговые активы» отражается сумма вычитаемых временных разниц $\times 24\%$. Иначе говоря, по этой строке отражается дебетовый оборот отчетного периода по счету 09 «Отложенные налоговые активы» за минусом всего кредитового оборота отчетного периода по счету 09 «Отложенные налоговые активы».

По строке «Отложенные налоговые обязательства» отражается сумма налогооблагаемых временных разниц $\times 24\%$. Иначе говоря, по этой строке отражается кредитовый оборот отчетного периода по счету 77 «Отложенные налоговые обяза-

тельства» за минусом всего дебетового оборота отчетного периода по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства».

По строке «Текущий налог на прибыль» отражается сумма условного расхода (дохода), скорректированная на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства. То есть Текущий налог на прибыль = Условный расход (доход) (бухгалтерская прибыль (убыток) × 24%) + Постоянное налоговое обязательство (постоянные разницы × 24%) + Отложенные налоговые активы (вычитаемые временные разницы × 24%) - Отложенные налоговые обязательства (налогооблагаемые временные разницы × 24%).

Иначе говоря, по этой строке отражаются следующие обороты:

(Обороты за отчетный период по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогу на прибыль» минус обороты по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогу на прибыль» плюс обороты по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогу на прибыль» минус обороты по кредиту 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогу на прибыль» минус обороты по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогу на прибыль» плюс обороты по дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогу на прибыль».

По строке «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» отражается сумма прибыли (убытка) до налогообложения + отложенный налоговый актив — отложенное налоговое обязательство - текущий налог на прибыль.

По строке «Справочно. Постоянные налоговые обязательства (активы)» отражается сумма сальдо постоянных налоговых обязательств и постоянных налоговых активов, начисленных за отчетный период.

Сумма «Постоянных налоговых обязательств (активов)» проверяется следующим образом: Из суммы, отраженной по строке «Текущий налог на прибыль», нужно вычесть сумму показателя, отраженного по строке «Прибыль (убыток) до налогообложения» и умножить на 24%, затем, прибавив сумму, отраженную по строке «Отложенного налогового актива», и вычтя сумму, отраженную по строке «Отложенного налогового обязательства», должна получиться сумма «Постоянных налоговых обязательств (активов)».

Обращаем внимание, что данные, отраженные по строке 470

«Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года», бухгалтерского баланса должны соответствовать данным, отраженным по строке «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» Отчета о прибылях и убытках, а сумма «Текущего налога на прибыль» должна соответствовать налогу на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Также просим обратить внимание на то, что по строкам «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства» отражаются полные обороты по дебету и кредиту счетов, а по строке «Текущий налог на прибыль» — обороты только в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогу на прибыль».

По статье «Чрезвычайные доходы», в частности, могут быть отражены суммы страхового возмещения и покрытия из других источников убытков от стихийных бедствий, пожаров, аварий, других чрезвычайных событий, подлежащие получению (полученные) организацией; стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов.

По статье «Чрезвычайные расходы» отражаются, например, стоимость утраченных материально-производственных ценностей, убытки от списания пришедших в негодность в результате пожаров, аварий, стихийных бедствий, других чрезвычайных событий и не подлежащих восстановлению и дальнейшему использованию объектов основных средств и пр.

Справочно к отчету о прибылях и убытках акционерным обществом приводятся данные о дивидендах (прибыли), приходящихся на одну акцию. При заполнении этих данных в части обыкновенных акций следует руководствоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 21 марта 2000 г. № 29н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 14 апреля 2000 г. № 2777-ЭР Приказ в государственной регистрации не нуждается). Исчисление данных о прибыли, приходящейся на одну акцию в части привилегированных, осуществляется в соответствии с порядком, соответствующим требованиям учредительных документов.

Любая существенная для пользователей бухгалтерской отчетности информация в отношении показателей прибыли (убытка) на акцию подлежит раскрытию в пояснительной записке.

В разделе «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» отчета о прибылях и убытках приводится расшифровка отдельных прибылей и убытков, полученных (выявленных) организа-

цией в течение отчетного периода, в сравнении с данными за аналогичный период предыдущего года. Организации могут принять решение представлять данные об отдельных прибылях и убытках в виде расшифровок к соответствующим статьям отчета («в том числе» или «из них»).

Данные, характеризующие расходы организации по обычным видам деятельности, в группировке по элементам затрат подлежат отражению в приложении к бухгалтерскому балансу или в отдельном приложении к отчету о прибылях и убытках (в случае его разработки и принятия организацией самостоятельно).

Отчет об изменениях капитала (форма № 3) Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать дополнительные данные об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации.

При этом Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 требует от хозяйственных товариществ и обществ отчета об изменениях капитала, который должен содержать как минимум данные о величине капитала на начало отчетного периода, увеличении капитала с выделением отдельно, увеличения за счет дополнительного выпуска акций, за счет переоценки имущества, за счет прироста имущества, за счет реорганизации юридического лица (слияние, присоединение), за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала, уменьшении капитала с выделением отдельно уменьшения за счет уменьшения номинала акций, за счет уменьшения количества акций, за счет реорганизации юридического лица (разделение, выделение), за счет расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно в уменьшение капитала, величине капитала на конец отчетного периода.

Для целей отражения в бухгалтерской отчетности акционерного общества информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций рекомендуется учитывать положения, приведенные в письме Министерства финансов Российской Федерации от 23 декабря 1992 г. № 117 «об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий» (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 2 ноября 1994 г. № 07-01-654-94 указанный документ в государственной регистрации не нуждается). При отсутствии указанной информации в бухгалтерском балансе при отражении данных по группе статей «Уставный капитал» она должна быть приведена как расшиф-

ровка к статье «Уставный (складочный) капитал» отчета об изменениях капитала или в пояснительной записке.

Учитывая, что в бухгалтерском балансе в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету остатки фондов (фонд потребления, фонд накопления и прочие), образованных в соответствии с учредительными документами организации и принятой учетной политикой за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации (нераспределенной прибыли), не отражаются, организацией соответствующие расшифровки, характеризующие направления использования прибыли, оставшейся в распоряжении организации, приводятся в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, в частности в отчете об изменениях капитала или пояснительной записке.

По статье «Добавочный капитал» отражается движение добавочного капитала, например в виде прироста стоимости имущества организации в результате его дооценки в соответствии с установленным порядком, принятия к учету имущества в результате осуществления капитальных вложений, полученного эмиссионного дохода. В случае погашения задолженности по взносам в уставный (складочный) капитал, выраженной в иностранной валюте, курсовые разницы отражаются также по указанной статье.

При составлении отчета об изменениях капитала рекомендуется выделять из статьи «Добавочный капитал» как в том числе данные об изменении (увеличении или уменьшении) данных о приросте стоимости имущества по переоценке, числящихся в бухгалтерском учете по отдельному субсчету счета учета добавочного капитала. В случае уменьшения стоимости основных средств, например, в результате переоценки при недостаточности или отсутствии учтенных сумм добавочного капитала в связи с принятием к учету этого объекта основных средств в результате капитальных вложений, его достройки, дооборудования, реконструкции, дооценки к уменьшению следует принимать нераспределенную часть прибыли, оставшуюся в распоряжении организации.

При формировании данных отчета об изменениях капитала данные о нераспределенной прибыли прошлых лет и отчетного года (непокрытом убытке прошлых лет и отчетного года) могут показываться по одной статье или отдельно. При этом нераспределенная прибыль может отражаться в отчете об изменениях капитала как остаток прибыли, оставшейся в распоряжении организации, после образования в соответствии с законодательством Российской Федерации резервного фонда, с выделением в

том числе фондов и резервов, образуемых организацией в соответствии с учредительными документами. Организация может отражать образуемые в соответствии с учредительными документами фонды и резервы обособленно по соответствующим статьям раздела «Капитал» отчета об изменениях капитала. В этом случае нераспределенная прибыль будет исчисляться как часть прибыли, оставшейся в распоряжении организации, за минусом сумм образованных фондов, сумм, направленных в соответствии с принятыми решениями на покрытие убытка, выплату дивидендов и пр. Принятый организацией порядок раскрытия информации об изменениях капитала необходимо учесть при разработке и принятии организацией формы отчета об изменениях капитала.

По статье «Целевое финансирование и поступления» отражается движение средств, полученных некоммерческой организацией из соответствующих источников на цели своей деятельности (с соответствующей расшифровкой источников поступлений). Данные по указанной статье учитываются при определении итогов по разделу «Капитал» отчета об изменении капитала.

В разделе «Резервы предстоящих расходов» отчета об изменениях капитала отражаются данные о наличии на начало и конец отчетного периода резервов предстоящих расходов, образуемых организацией в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 27 августа 1998 г., регистрационный номер 1598), и принятой учетной политикой, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода.

Также в этом разделе отражаются данные о наличии на начало и конец отчетного периода оценочных резервов, образуемых организацией в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (резервы по сомнительным долгам, резервы под обесценение вложений в ценные бумаги), движении средств каждого резерва в течение отчетного периода.

В части оценочных резервов по этой графе отражаются данные о списании за счет резервов по сомнительным долгам дебиторской задолженности, срок исковой давности по которой истек или нереальной для взыскания, а также данные об уменьшении резервов под обесценение вложений в ценные бумаги в случае списания с баланса ценных бумаг, а также неиспользо-

ванных остатков оценочных резервов, списанных в конце отчетного года на финансовые результаты. При этом в форме справочно приводятся суммы по каждому оценочному резерву, присоединенному в конце отчетного года к финансовым результатам.

В разделе «Изменения капитала» отчета об изменениях капитала раскрывается информация об источниках увеличения капитала организации на конец отчетного года по сравнению с итоговыми данными раздела «Капитал», отраженными в графе 3, а также причинах уменьшения капитала. При этом следует иметь в виду, что внутренние обороты, связанные с увеличением (уменьшением) одной составляющей капитала за счет уменьшения (увеличения) другой составляющей, отражаться в разделе «Изменение капитала» отчета об изменениях капитала не должны.

Организациям (кроме некоммерческих) данные об остатках средств целевого финансирования и поступлений (из бюджета, от других организаций и граждан), их использовании и остатках на конец отчетного периода следует приводить в отчете об изменениях капитала после раздела «Изменение капитала».

Справочно в отчете об изменениях капитала организации (кроме некоммерческих) отражают данные о стоимости чистых активов для оценки степени ее ликвидности. При исчислении данного показателя все организации руководствуются порядком, изложенным в Приказе Министерства финансов Российской Федерации от 29 января 2003 №10н и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 № 03/бп «О порядке оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

Справочно в отчете об изменениях капитала организация также отражает данные о направлениях использования поступлений из бюджета и внебюджетных фондов (в части по обычным видам деятельности и капитальным вложениям во внеоборотные активы) и в сравнении с предыдущим отчетным годом. В случае получения целевых средств из бюджета или внебюджетных фондов на цели, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, рекомендуется соответствующие данные также отразить справочно в отчете об изменениях капитала.

Отчет о движении денежных средств (форма № 4) должен содержать сведения о потоках денежных средств (поступление, направление денежных средств) с учетом остатков денежных средств на начало и конец отчетного периода, в разрезе текущей деятельности, инвестиционной деятельности и финансовой деятельности.

Сведения о движении денежных средств организации, учитываемых на соответствующих счетах учета денежных средств, находящихся в кассе организации, на расчетных, валютных специальных счетах, отражаются нарастающим итогом с начала года и представляются в валюте Российской Федерации.

В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета.

При формировании данных отчета о движении денежных средств следует иметь в виду следующее.

Текущей деятельностью считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, то есть с производством промышленной продукции, выполнением строительных работ, сельским хозяйством, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.

Инвестиционной деятельностью считается деятельность организации, связанная с капитальными вложениями организации в связи с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера.

Финансовой деятельностью считается деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытием ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций.

При представлении данных о движении денежных средств в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в каждой указанной части деятельности должна быть приведена расшифровка, раскрывающая фактическое поступление денежных средств от продажи товаров, продукции, работ, услуг, от продажи основных средств и иного имущества, получение авансов, бюджетных средств и средств иного целевого финансирования, кредитов, займов, дивидендов, процентов по финансовым

вложениям и пр. поступления; направление денежных средств на оплату товаров, продукции, работ, услуг, на оплату труда, на отчисления в государственные внебюджетные фонды, на выдачу авансов, на финансовые вложения, на выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам, на расчеты с бюджетом, на оплату процентов по полученным кредитам и займам и прочие выплаты и перечисления.

Организациям следует иметь в виду, что в расшифровках движение денежных средств, связанное с выплатой (получением) процентов и дивидендов, а также с результатами чрезвычайных обстоятельств, должно раскрываться отдельно. Данные о движении денежных средств в связи с налогом на прибыль и другими аналогичными обязательными платежами должны отражаться в отчете отдельно в составе данных по текущей деятельности, если только они не могут быть конкретно увязаны с инвестиционной или финансовой деятельностью.

При поступлении денежных средств от продажи иностранной валюты (включая обязательную продажу) на счета в кредитных организациях или в кассу организации соответствующие суммы отражаются в составе данных по текущей деятельности как поступление денежных средств от продажи основных средств и иного имущества. При этом сумма проданной иностранной валюты включается в данные, характеризующие расходование денежных средств по текущей деятельности, по соответствующему направлению расходования.

При приобретении иностранной валюты перечисленные денежные средства включаются в данные по текущей деятельности по соответствующему направлению. Поступление приобретенной иностранной валюты отражается также по текущей деятельности отдельно или в составе других поступлений (кроме от продажи основных средств и иного имущества).

Организации при разработке и принятии формы отчета о движении денежных средств могут использовать как образец форму, приведенную в приложении к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Организации вправе при разработке и принятии формы отчета о движении денежных средств принять в качестве определяющих показателей направления деятельности: текущая, инвестиционная, финансовая, а не движение потоков денежных средств, как это предложено в образце формы приказа Минфина РФ № 67н.

Организациям следует учесть, что в отчете о движении денежных средств справочно должны быть приведены данные о

поступлениях в отчетном периоде денежных средств по наличному расчету (за исключением поступлений денежных средств из кредитной организации в кассу организации) с выделением в том числе по расчетам с юридическими лицами и по расчетам с физическими лицами, а также с выделением из данных по поступлению денежных средств по наличному расчету с применением контрольно-кассовых машин или бланков строгой отчетности (то есть в порядке выдачи квитанций, путевок, билетов, талонов, знаков почтовой оплаты и других приравняваемых к чекам документов строгой отчетности по формам, утвержденным в соответствии с действующим порядком).

В случае если организацией в соответствующих разделах принятой формы отчета о движении денежных средств не будут выделены обособленно данные о суммах денежных средств, сданных организацией в кредитную организацию или полученных в кассу организации из кредитной организации, то эти данные должны быть приведены в отчете о движении денежных средств справочно.

В отчете о движении денежных средств представляются данные, прямо вытекающие из записей на счетах бухгалтерского учета денежных средств.

Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) по образцу формы, приложенному к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», в разделе «Движение заемных средств» показываются наличие и движение средств, полученных займы как у кредитных организаций (кредит), так и у других организаций и физических лиц. По строкам «в том числе не погашенные в срок» отражаются заемные средства, просроченные к погашению. В пояснительной записке организация может приводить характеристику заемных обязательств по срокам (годам) погашения.

В разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» отражаются данные о дебиторской и кредиторской задолженности организации, учитываемой на счетах учета расчетов.

Данные о дебиторской и кредиторской задолженности приводятся с подразделением на краткосрочную и долгосрочную. Из данных о долгосрочной задолженности выделяются данные о задолженности, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

По строкам, характеризующим данные о просроченной задолженности, отражаются показатели о задолженности, по которой истекли предусмотренные в договорах сроки погашения задолженности. При этом обособленно выделяется задолжен-

ность, числящаяся в бухгалтерском учете как просроченная свыше 3 месяцев до отчетной даты.

При отражении данных по статье «Обеспечения» следует руководствоваться заключенными договорами, а также указаниями к соответствующим забалансовым счетам, приведенным в инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

В целях выявления влияния на финансовое положение организации наличия дебиторской задолженности справочно приводятся данные о фактической себестоимости поставленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, по которым в бухгалтерском учете числится дебиторская задолженность.

Для целей заполнения разделов «Движение заемных средств», «Дебиторская и кредиторская задолженность» и «Амортизируемое имущество» Приложения к бухгалтерскому балансу в журналах-ордерах, ведомостях, машинограммах и других регистрах бухгалтерского учета расчетов должна выделяться необходимая информация на основании первичных учетных документов.

В разделе «Амортизируемое имущество» приводится расшифровка состава нематериальных активов, основных средств и доходных вложений в материальные ценности, принадлежащих организации. Данные приводятся по первоначальной (восстановительной) стоимости.

В подразделе «Нематериальные активы»:

- по статье «Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности» показывается стоимость прав, возникающих из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др., из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование; из прав на «ноу-хау» и др.;
- по статье «Права на пользование обособленными природными объектами» показывается стоимость прав на использование земельных участков, природных ресурсов (воды, недр и др.), учтенные организацией в соответствии с правилами бухгалтерского учета;
- по статье «Организационные расходы» показывается сумма расходов, связанных с образованием юридического лица, признанная в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал;

- по статье «Деловая репутация организации» показывается приобретенная деловая репутация организации.

В подразделе «Основные средства» показываются наличие основных средств на начало и конец отчетного периода отдельных видов основных средств согласно Общероссийскому классификатору основных фондов (принят и введен в действие с 1 января 1996 г. Постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359).

Данные приводятся по первоначальной (восстановительной) стоимости.

К производственным основным средствам относятся объекты, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности, то есть использование в процессе производства промышленной продукции, в строительстве, сельском хозяйстве, торговле, общественном питании, заготовке сельскохозяйственной продукции и др.

Из данных о стоимости производственных основных средств обособленно выделяются данные на начало и конец отчетного периода о стоимости объектов основных средств, переданных в аренду (по видам основных средств), предоставленных бесплатно, безвозмездное пользование, бездействующих (находящихся на консервации, в резерве, на восстановлении, период которого превышает 12 месяцев).

Организациям рекомендуется данные о стоимости имущества, переданного в соответствии с договором в доверительное управление, отражать в разделе «Амортизируемое имущество». При этом при разработке и принятии организацией форм бухгалтерской отчетности следует предусмотреть соответствующие строки.

В подразделе «Доходные вложения в материальные ценности» раздела «Амортизируемое имущество» отражается первоначальная стоимость материальных ценностей, специально приобретенных организацией для предоставления их по договору аренды (имущественного найма) за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода (имущество, приобретенное для передачи в лизинг, предоставления по договору проката).

Учитывая, что в разделе «Амортизируемое имущество» данные отражаются по первоначальной (восстановительной) стоимости, данные о начисленной сумме амортизации по нематериальным активам, основным средствам, доходных вложений в материальные ценности, малоценным и быстроизнашивающимся предметам (в случае введения данных в отчет) приводятся в справке к разделу.

Справочно к разделу «Амортизируемое имущество» в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету также приводятся данные, характеризующие изменение стоимости объектов основных средств:

- в результате переоценки в установленном порядке объектов основных средств. При этом данные о результатах по индексации в связи с переоценкой могут представляться в сравнении со стоимостью основных средств по результатам предыдущей переоценки (то есть без указания результатов неоднократного изменения стоимости основных средств, в которой они были первоначально приняты к бухгалтерскому учету). Данные о результатах дооценки приводятся со знаком плюс, а об уценке - в круглых скобках;

- в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации. Справочно к данным об амортизируемом имуществе приводятся данные о балансовой стоимости имущества, переданного организацией в залог в соответствии с договором, а также о стоимости амортизируемого имущества, по которому в соответствии с требованиями нормативных документов амортизация не начисляется или начисление временно приостановлено.

Кроме этого, должны быть отражены данные о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог, если указанное не будет отражено в пояснительной записке.

В разделе «Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений» показывается наличие собственных и привлеченных средств у организации и их использование на цели капитальных и других.

Справочно к разделу «Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений» отражается стоимость незавершенного строительства на начало и конец отчетного периода, увеличение и уменьшение в течение отчетного периода. При этом отражается стоимость остатков незавершенных капитальных вложений в связи со строительством объектов, осуществляемым как подрядным, так и хозяйственным способом, приобретением отдельных объектов основных средств. В разделе «Финансовые вложения» расшифровывается состав долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений организации в российской и иностранной валютах, учитываемых на счетах учета долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений.

По статье «Паи и акции других организаций» показывается сумма вложений организации в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций (вклю-

чая дочерние и зависимые) на территории Российской Федерации и за ее пределами.

По статье «Облигации и другие долговые обязательства» показывается сумма вложений (инвестиций) организации в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства) и иные аналогичные ценные бумаги.

По статье «Предоставленные займы» показывается сумма предоставленных организацией другим организациям и физическим лицам займов.

По статье «Прочие» показывается сумма вложений организации в депозиты (сберегательные сертификаты, депозитные счета в банках.) и другие направления инвестиций, учитываемых в установленном порядке на счетах бухгалтерского учета в качестве финансовых вложений.

Справочно к разделу «Финансовые вложения» приводятся данные о рыночной стоимости числящихся в бухгалтерском учете облигаций и других ценных бумаг.

В разделе «Расходы по обычным видам деятельности» приводятся расходы организации, сгруппированные по элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. При этом следует иметь в виду, что по указанным элементам отражаются I затраты организации, связанные со списанием материально-производственных запасов на цели производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, учтенная задолженность по оплате труда за выполненные работы, оказанные услуги, численная амортизация.

Данные приводятся в целом по организации (во всем видам деятельности) без учета внутривозвратного оборота. К внутривозвратному обороту относятся затраты, связанные с передачей изделий, продукции, работ и услуг внутри организации для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и др. Приравниваются к данному обороту затраты по браку; затраты при простоях по внешним причинам; расходы, возмещаемые виновными лицами (юридическими и физическими); расходы (связанные со списанием активов и иные расходы), списываемые в установленном порядке на счета учета финансовых результатов и капитала.

Организация может принять решение о предоставлении данных о расходах по обычным видам деятельности не в составе Приложения к бухгалтерскому балансу, а в виде самостоятельного приложения к отчету о прибылях и убытках (к форме № 2).

В разделе «Социальные показатели» отражаются отдельные социальные показатели деятельности организации. В частно-

сти, по соответствующим строкам раздела отражаются образование и использование в соответствии с установленным порядком сумм взносов на государственное социальное страхование (Фонд социального страхования Российской Федерации, Пенсионный фонд Российской Федерации), в Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и на обязательное медицинское страхование по установленным законодательством Российской Федерации нормам от средств на оплату труда.

Обособленно в разделе выделяются данные о размере страховых взносов по договорам добровольного страхования пенсий.

Кроме этого, выделяются данные о среднесписочной численности работников организации и денежные выплаты и поощрения работникам организации (начисленные денежные выплаты и поощрения), не связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, доходы по акциям и вкладам в имущество организации. При определении среднесписочной численности работников следует руководствоваться соответствующими указаниями Госкомстата России.

Отчет о целевом использовании полученных средств форма № 6 Некоммерческие организации в отчете о целевом использовании полученных средств отражают данные по основной (уставной) деятельности об остатках средств, ранее поступивших в качестве вступительных, членских, добровольных взносов, данные о поступлении (подлежащем поступлении) указанных средств в течение отчетного периода, их расходовании в течение отчетного периода и остатках на конец отчетного периода. Указанные данные заполняются на основе данных, учтенных на счете учета фактических расходов, связанных с деятельностью некоммерческой организации, и списанных на уменьшение целевых поступлений.

В случае превышения произведенных в отчетном периоде расходов над имеющимися целевыми средствами (с учетом остатка на начало отчетного периода) указанная разность отражается по статье «Остаток на конец отчетного периода» в круглых скобках. При этом в пояснительной записке приводятся пояснения в связи с этим. В бухгалтерском балансе указанные данные отражаются как прочие оборотные активы.

В случае если для отдельных данных, являющихся существенными, в образце формы № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств» не предусмотрены отдельные статьи, организации самостоятельно определяют необходимые расшифровки и включают в форму отчета при его разработке и принятии дополнительные статьи.

Пояснительная записка предназначена для размещения информации о данных, требование о раскрытии которых определено в пункте 27 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, а также других положениях по бухгалтерскому учету (об изменениях учетной политики организации, о материально-производственных запасах, основных средствах, о доходах и расходах организации, о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной жизни, об информации по аффилированным лицам, об информации по операционным и географическим сегментам и пр.) и не нашедших отражения в формах бухгалтерской отчетности.

Информацию о соответствующих данных рекомендуется включать в пояснительную записку в виде отдельных разделов.

В пояснительной записке подлежат раскрытию данные статей, по которым в Бухгалтерском балансе и Отчете о прибылях и убытках отражаются прочие активы, прочие кредиторы, дебиторы, иные обстоятельства, отдельные виды прибылей и убытков в случае их существенности.

В пояснительной записке следует привести краткую характеристику деятельности организации (обычных видов деятельности; текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, оставшейся в распоряжении организации, соответствующую информацию, полезную для получения более полной и объективной картины о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности организации за отчетный период и изменениях в ее финансовом положении.

Организация, применяющая при налогообложении метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере ее оплаты, приводит отдельно данные о причитающихся налоговых платежах в бюджет, исчисленных на основе представленных налоговых расчетов, и данные, исчисленные на основе сведений о продаже товаров, продукции, работ, услуг и финансовых результатах, отраженных в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. При этом данные о налоговых платежах, исчисленных по двум методам, приводятся в разрезе существенных видов налогов и с отражением сумм отклонений.

При изложении основных показателей деятельности может быть приведена характеристика основных средств (доля активной части основных средств, коэффициенты износа, обновле-

ния, выбытия и пр.), нематериальных активов, финансовых вложений, научно-технического уровня продукции и пр. При этом информация может быть дополнена необходимыми аналитическими таблицами, расшифровками. Рекомендуется определять тенденции основных показателей деятельности, а также качественные изменения в имущественном и финансовом положении, их причины.

В случае необходимости в пояснительной записке следует указывать принятый порядок расчета аналитических показателей (рентабельность, доля собственных оборотных средств).

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности следует обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженность, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом. Также следует обратить внимание на оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводятся характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

Кроме того, может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и др.; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

Акционерные общества в пояснительной записке приводят (фамилии и должности) членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченного вознаграждения (оплата труда, премии, комиссионные и иные имущественные предоставления (льготы и привилегии)).

Акционерные общества, ценные бумаги которых обращаются на фондовом рынке, наряду с годовой бухгалтерской отчетностью, сформированной с учетом изложенного выше, составляют годовую бухгалтерскую отчетность исходя из требований Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), разрабатываемых Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности, и представляют ее организатору торговли на рынке ценных бумаг, инвестору и другим заинтересованным лицам по их требованию.

Указанная отчетность представляется в сроки в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете». При этом если требование представления годовой бухгалтерской отчетности, составленной исходя из требований МСФО, определяет срок ее представления ранее установленного в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», то представляется годовая бухгалтерская отчетность, составленная исходя из требований МСФО, за предыдущий отчетный год.

В случае обращения ценных бумаг на рынке государства, требующем представления отчетности по правилам бухгалтерского учета этого государства, бухгалтерскую отчетность организации следует составлять в соответствии с этими правилами.

Достоверность информации годовой бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством Российской Федерации подлежит обязательному аудиту, подтверждается аудитором (аудиторской фирмой), имеющим лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

9.6. Проблемы, решаемые специалистом бухгалтерского дела при анализе хозяйственных операций

В практической работе бухгалтер постоянно решает три вопроса:

- Когда произошла хозяйственная операция (*проблема идентификации*)?

- Каково стоимостное выражение хозяйственной операции (*проблема оценки*)?

- Каким образом должны быть классифицированы хозяйственные операции (*проблема классификации*)?

Указанные проблемы лежат в основе почти всех ключевых вопросов современного бухгалтерского учета. При их решении придерживаются общепринятых принципов бухгалтерского учета и используют подход, способствующий пониманию основных бухгалтерских идей. Однако необходимо помнить, что существуют разные точки зрения на решение этих проблем.

Проблема идентификации заключается в том, что необходимо определить, *когда должна быть зарегистрирована хозяйственная операция*. Например, организация заказывает, получает и оплачивает компьютер. Спрашивается, какое из нижеперечисленных действий должно быть зарегистрировано в качестве торговой операции:

- 1) сотрудник организации направляет в отдел снабжения заявку на покупку компьютера;
- 2) отдел снабжения направляет заказ на покупку поставщику;
- 3) поставщик отгружает компьютер;
- 4) организация получает компьютер;
- 5) организация получает счет от поставщика;
- 6) организация оплачивает счет.

От ответа на этот вопрос зависит величина финансового результата за отчетный период.

Традиционно бухгалтерия придерживается правила, согласно которому *хозяйственная операция должна быть зарегистрирована на момент перехода права собственности от продавца к покупателю и возникновения обязательства оплатить*. Таким образом, в зависимости от особенностей договора поставки моментом совершения хозяйственной операции считаются действия 3 или 4. Этого положения будем придерживаться и мы.

Вместе с тем во многих небольших организациях хозяйственная операция регистрируется при получении счета (действие 5) или его оплате (действие 6), поскольку именно эти действия означают передачу права собственности на вещь¹.

Заранее определенный момент времени, в который должна быть зарегистрирована хозяйственная операция, называется *точкой идентификации*.

Еще сложнее вопрос с учетом увеличения стоимости.

Возьмем в качестве примера рекламное агентство, разрабатывающее для клиента программу рекламных мероприятий. Сотрудники могут работать над проектом по несколько часов в

день на протяжении недели. Спрашивается, когда должно быть зарегистрировано увеличение стоимости: по мере разработки проекта или после завершения работы ?

Обычно регистрация осуществляется в момент завершения проекта, когда клиенту выставляется счет. Однако при больших сроках разработки может быть достигнута договоренность с клиентом о том, что счета выставляются по мере завершения ключевых этапов.

Проблема оценки — самая противоречивая в бухгалтерском учете. Согласно общепринятым бухгалтерским принципам все активы, пассивы, собственный капитал, доходы и расходы отражаются по первоначальной стоимости, часто называемой фактической себестоимостью.

Стоимость — это цена хозяйственной операции в точке ее идентификации. Поэтому цель бухгалтерского учета состоит не в нахождении «стоимости», которая может меняться после совершения хозяйственной операции, а в определении стоимости на момент совершения хозяйственной операции. Такая практика называется принципом стоимости. В этом случае бухгалтер регистрирует новую хозяйственную операцию с новой ценой и будут выявлены прибыль или убыток.

Принцип стоимости отвечает стандарту проверяемости. Стоимость можно проверить, так как она является результатом действий независимых покупателей и продавцов, договаривающихся о цене. Она объективна, поскольку может быть подтверждена свидетельствами, возникающими во время осуществления хозяйственной операции (купчая, другие первичные документы).

Проблема классификации — это запись хозяйственных операций в системе счетов. Выбор счетов влияет на финансовые результаты организации. Например, то, каким образом будет классифицировано приобретение мелкого инструмента — как расходы на ремонт или как покупка оборудования (средств), — отразится на величине прибыли.

Сама классификация зависит не только от правильного анализа сущности каждой хозяйственной операции и ее воздействия на результаты работы организации в целом, но также и от логической конструкции системы (плана) счетов.

Теория и практика зарубежных стран считают необходимым отражать в активе или ценности, находящиеся в собственности организации (действие 3 или 4), или права требования на ценности (действие 5 или 6). Юридически оба решения равноценны.

Изучение бухгалтерского дела позволяет приобрести знания и умения в принятии важных для предприятия управленческих решений.

В современных условиях становления рыночной экономики и совершенствования управления, выработки новой стратегии развития организаций усиливается роль и значение бухгалтерского учета. Вместо простого учетного органа бухгалтерия становится одним из важнейших подразделений, определяющих финансовую стратегию фирмы и влияющих на развитие ее хозяйственной деятельности факторов.

Важным направлением улучшения работы любой бухгалтерии является совершенствование организации и ведения делопроизводства в этом подразделении.

В целом бухгалтерский учет выполняет функции особой информационно-технической системы, обеспечивающей непрерывность и устойчивость работы организации, предсказуемость ее финансового результата.

Учетная политика фирмы, грамотный анализ финансово-хозяйственной деятельности, взаимодействие с налоговыми службами это принципиальные, ключевые моменты в работе любой негосударственной структуры, обладающей полной самостоятельностью и выживающей в условиях острой конкурентной борьбы.

Калькулирование полной и производственной себестоимости

Традиционным для отечественного учета является калькулирование полной себестоимости, включающей все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции.

Как отмечалось ранее, эти затраты делятся на две большие группы — прямые и косвенные.

К прямым затратам относят:

- 1) прямые материальные затраты;
- 2) прямые затраты на оплату труда;

Называются они прямыми потому, что могут быть прямо отнесены на носитель затрат. Для отнесения косвенных расходов на продукт требуются специальные приемы.

Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг). Затраты основных материалов являются первым элементом прямых издержек (вспомогательные материалы учитываются в составе косвенных расходов).

В соответствии с ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;
- Ш затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг; В иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов. Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные

аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), кредиторской задолженности по оплате запасов, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

На предприятиях текущий учет материальных ценностей ведут по учетным ценам, по среднепокупным ценам, по плановой (нормативной) себестоимости и др. Отклонения фактической стоимости материалов от средней покупной цены или от плановой (нормативной) себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов.

При отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на

их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Оценка по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии, т.е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых или последних по времени приобретений.

Вторым элементом прямых расходов является заработная плата основных производственных рабочих с соответствующими начислениями на нее.

Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной оплате труда, используются данные табелей учета отработанного времени.

В условиях сдельной формы труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков, в част-

ности *система пооперационного учета выработки*. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации о выработке рабочего (или бригады рабочих) в первичных документах контролером ОТК или мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является наряд на сдельную работу. В нем отражают задание, его выполнение, разряд работы, отработанное время, расценку и сумму заработка по каждой операции.

В серийном производстве первичными документами для учета выработки рабочих являются маршрутные листы или карты. В них фиксируют запуск в производство и обработку партии заготовок в соответствии с установленным технологическим процессом. Контроль за сохранностью и точностью обработки деталей осуществляется в процессе приемки работ ОТК после выполнения каждой операции. При передаче партии деталей из цеха в цех вместе с ними передается и маршрутный лист. При дроблении партии деталей выписываются новые маршрутные листы.

Маршрутные листы могут применяться и как самостоятельные документы, и в сочетании с рапортами или отрывными талонами.

В массовых и крупносерийных производствах для определения выработки каждого рабочего за смену или за расчетный период производится пооперационная перепись остатков необработанных деталей или несобранных изделий на конец смены или расчетного периода. Выработка рабочих определяется как остаток деталей или заготовок на начало смены, увеличенный на количество деталей, переданных на рабочее место за смену, минус остаток необработанных или несобранных деталей (заготовок) на конец смены. Рассчитанная таким образом выработка каждого рабочего оформляется рапортами или ведомостями учета выработки.

После умножения сдельной расценки на фактически достигнутую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего-сдельщика.

Одновременно по установленным нормативам производят расчеты по единому социальному налогу.

Учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг)

К косвенным относятся общепроизводственные расходы, которые не удается быстро и экономично отнести на конкретный носитель затрат.

Однако и общехозяйственные расходы также следует признать косвенными, так как они участвуют в калькулировании полной себестоимости продукции и также не могут быть отнесены на изделие прямым путем. Поэтому ниже речь пойдет об учете и участии в калькулировании себестоимости продукции общепроизводственных расходов. В литературе их часто называют накладными расходами.

Общепроизводственные расходы возникают в производственных подразделениях — участках, цехах, производствах, переделах. Назначение, характер и функциональная роль этих затрат связаны непосредственно с производством. Объединение названных видов расходов в единую группу под названием «Общепроизводственные расходы» связано с тем, что они имеют ряд общих характеристик:

- носят комплексный характер (в составе расходов отражаются все экономические элементы затрат);
- не могут быть отнесены прямо на изделия, если их выпускается более одного;
- контролируются бюджетно-сметным методом.

Общепроизводственные расходы можно отнести к условно-переменным, так как они объединяют расходы энергоресурсов, необходимых для приведения в движение производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств; расходы на текущий уход за оборудованием и рабочими местами (стоимость смазочных и обтирочных материалов, оплата труда наладчиков, ремонтных и других вспомогательных рабочих). Размеры этих расходов во многом зависят от объема производства, чего нельзя сказать о второй группе накладных расходов — общехозяйственных.

Общепроизводственные расходы состоят из:

- 1) расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;
- 2) общецеховых расходов на управление.

Общим для обеих групп является то, что они:

- состоят из комплексных статей;
- возникают в производственных подразделениях;
- планируются и учитываются по местам их возникновения;
- контролируются бюджетно-сметным методом;
- распределяются косвенным путем между видами готовой продукции и незавершенным производством. В то же время каждая из рассматриваемых групп состоит из расходов разного экономического содержания. Различия должны определять выбор и обоснование баз распределения затрат и

источников их возмещения. И с этих позиций усиливается знание классификации производственных накладных расходов, принятой внутри предприятия.

Процесс распределения общепроизводственных затрат состоит из трех элементов:

- 1) выбор объекта, на который относятся затраты, носителя общепроизводственных затрат (например, продукция, услуга, контракт, цех);
- 2) выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты;
- 3) выбирается база распределения, которая соотносит затраты с учетным объектом (носителем затрат).

Методы распределения выбираются произвольно, по решению бухгалтера-аналитика. В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует накладным расходам каждого производственного подразделения. Выбор базы распределения — чрезвычайно важный вопрос, так как, меняя ее, бухгалтер-аналитик меняет и значение себестоимости продукции (работ, услуг). База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного времени, поскольку она представляет элемент учетной политики организации. Однако, когда ее несоответствие становится очевидным, она подлежит пересмотру.

На практике для распределения производственных накладных расходов между носителями затрат применяются следующие базы:

1. Время работы производственных рабочих (человеко-часы) — широко применяется по двум причинам: отражает затраты прямого труда; информация о затраченных человеко-часах на производство конкретной продукции обычно содержится в нарядах и в рабочих картах.

Коэффициент распределения определяется путем деления общей суммы производственных накладных расходов на общее число затраченных человеко-часов.

2. Заработная плата производственных рабочих. Использование этого показателя желательно в тех случаях, когда заработная плата занимает больший удельный вес в общепроизводственных расходах, чем расходы на содержание оборудования.

3. Машино-часы.

4. Прямые затраты. Косвенные производственные расходы распределяются пропорционально стоимости потребленных на продукт основных материалов и основной заработной платы производственных рабочих.

5. Стоимость основных материалов. В этом случае применяются ставки распределения накладных расходов в процентах от стоимости использованных основных материалов.

6. Объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении. Этот метод применим лишь при условии, что подразделением производится один вид продукции. При использовании этого показателя в качестве базы распределения на продукцию с разной трудоемкостью будут приходиться равные накладные расходы.

7. Распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам.

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции. Это влияет на достоверность определения себестоимости продукции и в конечном счете - на прибыль организации. Вместе с тем выбранный способ должен соответствовать принятым производственным и технологическим процессам, более обоснованным принципам учета и калькулирования и быть нетрудоемким и простым для понимания. При выборе базы распределения следует руководствоваться экономическим смыслом и особенностями производственной и коммерческой деятельности предприятия.

Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом. Они учитываются на одноименном счете 26.

Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов, а внутри групп — по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов.

Типовой номенклатурой предусмотрено выделение следующих статей общехозяйственных расходов промышленных предприятий:

Расходы на управление предприятием.

1. Заработная плата аппарата управления.
2. Командировки и перемещения.

Я

3. Представительские расходы.
4. Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны.
5. Прочие расходы.

Общехозяйственные расходы

1. Содержание прочего общезаводского персонала.
2. Амортизация основных средств.

3. Содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения.
4. Производство испытаний, опытов, исследований, изобретательство и техническое усовершенствование.

5. Охрана труда.

6. Подготовка кадров.

7. Оргнабор рабочей силы.

8. Прочие общехозяйственные расходы.

9. Налоги, сборы, отчисления.

Непроизводительные расходы

1. Потери от простоев.

2. Недостачи и потери от порчи материалов при хранении на складе.

Расходы на управление, как никакие другие составляющие издержек производства и обращения, подвергаются нормированию и лимитированию со стороны государства. Для таких расходов, как затраты на командировки, представительские расходы, расходы на содержание служебного автотранспорта, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей законодательно установлены специальные нормы, нормативы и лимиты.

В конце отчетного периода счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрывается:

Д-т сч. 20 «Основное производство» — в части подразделений основного производства

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» — в части подразделений вспомогательного производства

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

При калькулировании полной себестоимости фактическая сумма общехозяйственных расходов распределяется между видами продукции пропорционально выбранной базе распределения. Однако такие затраты, как время труда или заработная плата основных производственных рабочих, время работы станков, не имеют тесной зависимости с размером общехозяйственных расходов. В силу своей сущности последние напрямую не связаны с объемом производства - его падением или ростом, их размер скорее зависит от продолжительности отчетного периода. Поэтому распределение общехозяйственных расходов при калькулировании полной себестоимости продукции носит весьма условный характер.

Калькулирование производственной себестоимости

В соответствии с Международными стандартами бухгалтерской отчетности в себестоимость продукции должны быть вклю-

чены лишь производственные затраты. Управленческие и бытовые издержки в калькулировании производственной себестоимости участвовать не могут. Приказ Минфина РФ от 27.03.1996 г. № 31 (в редакции приказа Минфина РФ от 23.01.2001 г. № 7н) «О типовых формах квартальной бухгалтерской отчетности организаций и указаниях по их заполнению в 1996 г.» [6] представил всем организациям право отражать в бухгалтерском учете производственную себестоимость.

Этим документом всем организациям, независимо от вида их деятельности, разрешено с 1 января 1995 г. списание общехозяйственных расходов непосредственно на себестоимость реализованной продукции, т.е. в дебет счета 90 «Реализация продукции (работ, услуг)». Такой порядок учета позволяет организациям сформировать не полную, а производственную себестоимость продукции и знаменует собой очередной шаг российской методологии бухгалтерского учета в направлении к международным бухгалтерским нормам.

В отечественном учете впервые разрешение о возможности применения такой бухгалтерской записи появилось еще в письме Минфина СССР от 02.07.1991 г. № 40 «О рекомендациях по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров на малых предприятиях». [8] Обоснование данного варианта было дано и в первой редакции Инструкции нового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (утвержден приказом Минфина СССР от 01.11.1991 г. № 56) [9] в пояснениях к счету 26.

До 1995 г. общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных могли списываться в дебет счета 46, если это было предусмотрено принятым предприятием порядком учета затрат на производство. С 1 января 1995 г. такой порядок списания общехозяйственных расходов ограничивался. В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий в пояснениях к счету 26 было записано: «Указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в порядке, регулируемом соответствующими нормативными актами» (в редакции приказа Минфина России от 28.12.1994 г. № 173], введенной в действие с 1 января 1995 г.). Такие нормативные акты имелись:

- для строительных организаций (письмо Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 161 «О типовых методических рекомендациях по планированию и учету себестоимости строительных работ»[11]);

■ научных организаций (утверждены 15.06.1994 г. № ОР-22-2-46 Министерством науки и технической политики РФ «Типовые рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции») На сегодняшний день п. 20 Указаний Минфина РФ № 31 для организаций любых видов деятельности в учетной политике разрешено принятие порядка списания общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета 90. Этот шаг сделан в направлении дальнейшей гармонизации отечественного учета с международными бухгалтерскими стандартами. Независимо от выбранных предприятием методов калькулирования в соответствии с международными стандартами бухучета общехозяйственные расходы никогда не участвуют в калькулировании и в оценке запасов, а общей суммой относятся на финансовые результаты предприятия.

В случае использования этого приема предприятия обязаны записать о нем в своей учетной политике.

Списание общехозяйственных расходов на себестоимость реализованной продукции, минуя процесс калькулирования, имеет ряд преимуществ:

1. Снижение трудоемкости учета, его упрощение. Точное определение себестоимости продукции в рыночных условиях не является самоцелью, тем более что не существует систем, позволяющих составить точную калькуляцию. Поэтому принципом исчисления себестоимости изделия должна быть не полнота включения затрат, а способ их отнесения на то или иное изделие. Необходимо подчеркнуть и то обстоятельство, что общехозяйственные затраты не связаны с производством данного конкретного изделия, а являются следствием содержания и обслуживания всего предприятия. Поэтому тезис о том, что эти расходы в обязательном порядке должны включаться в расчет себестоимости изделия, можно подвергнуть критике.

2. Совокупная прибыль будет одной и той же при использовании разных систем калькулирования, следовательно, размер налога на прибыль при любом подходе к калькулированию должен совпадать. Различия появляются в величине прибыли, относимой на каждый учетный период.

3. Данный способ списания расходов позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов в товарных запасах на складе, в неликвидных запасах в период, когда спрос на продукцию уменьшается. Калькулирование полной себестоимости на предприятиях, имеющих запасы готовой продукции на складе, приводит к капитализации части общехозяйствен-

ных расходов. Увеличение товарных запасов ведет к увеличению налога на имущество предприятия. Следовательно, калькулирование производственной себестоимости приведет к уменьшению налога на имущество. По крайней мере, доля общезайственных расходов, приходящаяся на нереализованную продукцию, не будет попадать под налогообложение.

ГЛАВА 10

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

10.1. Стандарты учета и отчетности

В мировом сообществе, при современном росте международной деловой активности и особенно иностранных инвестиций, проблема сравнения бухгалтерских стандартов приобретает большое значение. Разнообразие стандартов может сократить интернациональные потоки капитала и таким образом помешать экономическому развитию, а также поставить в тупик возможность эффективного распределения ресурсов. Хотя различия в стандартах существуют, важно рассматривать и глобальную экономику, в которой товары, инвестиции и капитал перемещаются из страны в страну. Но часто решения об аллокации ресурсов принимаются на основе разнородной бухгалтерской информации. В рамках данной проблемы решается вопрос формирования оптимальных международных стандартов финансовой отчетности, при отсутствии которых финансовые отчеты, составленные в одной стране, недоступны адекватному пониманию их иностранцами.

Общеизвестно, что имеющиеся на сегодняшний день отличия US GAAP и МСФО не так уж существенны для российских предприятий: обе эти бухгалтерские системы достаточно сложные, детальные, нацеленные на удовлетворение нужд инвесторов, весьма существенно отличающиеся от российской системы учета. Не случайно крупнейшие организаторы торговли ценными бумагами - ММВБ и РТС - приветствуют (а РТС даже требует, начиная с отчетности за 1999 год) представление эмитентами, наряду с отчетностью по российским правилам, также отчетности по правилам МСФО или US GAAP, не проводя между двумя последними каких-либо значительных различий.

Кроме того, в нынешних рыночных условиях вопрос о стандартах учета и отчетности, на первый взгляд, выглядит уж совсем неактуальным: маловероятно, что даже в случае разового хода российских эмитентов ценных бумаг на международные стандарты учета (что по нынешним временам звучит уж совсем фантастично) иностранные инвестиции рекой хлынут в

Россию. В стране, в которой инвестор, приобретая бумагу в первую очередь просчитывает ситуацию дефолта, введение самых передовых бухгалтерских технологий, к сожалению, не сможет оказать значительного влияния на рынок.

Тем не менее все вышесказанное отнюдь не означает, что Россия должна стоять в стороне от тех тенденций, которые определяют на сегодняшний день развитие рынка капиталов. Ни в одной стране мира финансовый рынок не может сегодня развиваться и даже просто существовать в отрыве от рынка международного. В первую очередь, это относится к странам с переходной экономикой, в которых рынки капитала изначально создавались во многом благодаря иностранным инвестициям. Поэтому этим странам, к которым относится и Россия, необходимо думать о том, чтобы условия инвестирования, в том числе раскрытия финансовой информации, соответствовали международным нормам. Общая экономическая и политическая стабилизация уже не является достаточным условием для обеспечения привлекательности рынка. Финансовые кризисы конца XX века, разразившиеся в странах с развивающимся рынком, многому научили и инвесторов. Только чисто спекулятивный капитал может «сыграть» на непрозрачном рынке, однако в этом случае слишком велик риск для национальной экономики: спекулятивный инвестор не делает серьезных инвестиций и всегда готов «уйти» с рынка, в результате чего может произойти резкое «сжатие» рынка, которое опасно для экономической ситуации в стране в целом.

Однако для того, чтобы участвовать в борьбе за инвестора на финансовом рынке, правила игры, в том числе и раскрытия информации, российские предприятия должны соблюдать на общих основаниях. Практически от того, насколько удастся России создать развитую и прозрачную систему финансовой отчетности на рынке капитала зависит качество тех инвестиций, которые он потенциально может получить: только высокорисковый спекулятивный капитал (он же — краткосрочный, требующий сверхприбыли в качестве отдачи) может играть на рынке в условиях отсутствия качественной информации.

На сегодняшний день ряд российских предприятий, которые привлекают средства иностранных инвесторов, уже представляет отчетность по международным стандартам либо по GAAP, что является для них дополнительным, весьма тяжелым бременем, поскольку они вынуждены готовить бухгалтерскую отчетность двух типов — по российским правилам и по международным — и, кроме того, специальную налоговую отчетность. Реформа бухгалтерского учета в соответствии с меж-

дународными стандартами будет интересна этим предприятиям в том случае если они смогут сократить свои издержки на подготовку отчетности. Это может произойти за счет предоставления предприятиям права готовить отчетность только по международным стандартам. В последнем случае, во избежание трудностей с налогообложением, необходимо разработать специальные формы по расчету налогов для предприятий, ведущих учет и представляющих отчетность по МСФО.

С другой стороны, в России существуют тысячи открытых акционерных обществ, которые не собираются в ближайшее время привлекать средства на международном рынке капитала. Тем не менее, эти компании имеют сотни тысяч акционеров, которые для защиты своих инвестиций нуждаются в объективной и понятной финансовой информации (в том числе соответствующих пояснений к финансовой отчетности), подготовленным по правилам цивилизованного рынка. На эти компании и была в большей степени нацелена реформа бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами.

В то же время в России, как и в других странах, разрабатывающих свои стандарты учета на основе МСФО, остается открытым вопрос о том, в какой мере международные стандарты могут являться основой для национальных правил учета. Возможность и целесообразность отхода от принципов МСФО при разработке национальных стандартов должна очень тщательно обсуждаться разработчиками совместно с профессиональным сообществом, включая представителей пользователей финансовой отчетности. Разработчики национальных стандартов нередко не учитывают потребностей пользователей в сопоставимой финансовой информации. Это, прежде всего, означает предпочтение стандартных, общепринятых правил и принципов представления информации любым иным, даже самым качественным, но отличающимся от стандартных, решениям. Международные стандарты учета — это результат международного компромисса, достигнутого в ходе сложных обсуждений основных вопросов учета и отчетности представителями бухгалтерской профессии и пользователями отчетности из многих стран мира. Поэтому отход от принципов учета и отчетности МСФО в любую сторону — даже в сторону повышения качества стандартов — может иметь негативные последствия для пользователей отчетности в случае, если он приведет к несопоставимости информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности российских предприятий, с данными финансовой отчетности компаний из других стран.

Цель данной работы заключается в выделении и анализе основных проблем перехода российской системы бухгалтерского учета на МСФО. Основными задачами работы являются рассмотрение основных западных систем бухгалтерского учета и международных стандартов, а также анализ российской системы с точки зрения сходства и различия с ними. Предполагается провести сравнение отечественной и международной систем стандартов, сопоставляя ПБУ аналогу из МСФО. Кроме того, будут проанализированы элементы бухгалтерской отчетности с точки зрения информативности ее показателей для пользователя и терминологического аспекта.

Первая часть работы посвящена выделению важнейших факторов, определяющих формирование системы бухгалтерского учета конкретного государства, и классификации существующих систем учета соответственно предложенным характеристикам. Представляется важным вначале обратить внимание на данную классификацию потому, что в настоящий период в нашей стране для рассмотрения проблем реформирования системы учета актуально воспользоваться опытом других стран. Важно сравнить различные и схожие черты для последующего выбора из них подходящих для создания новой системы, в которую вошли бы и прежние и заимствованные элементы. И эти взаимосвязанные и взаимодополняющие компоненты составили бы эффективно функционирующую систему. Изучение зарубежного опыта и анализ возможностей его применения в России может значительно облегчить процесс реформирования отечественного бухгалтерского учета и повысить его эффективность.

При анализе проблем реформирования системы бухгалтерского учета в России необходимо осветить и процесс гармонизации стандартов путем создания и внедрения международных стандартов в целом в мировой экономике. Что и сделано в следующей главе работы, где излагается место и роль Международных стандартов финансовой отчетности в унификации бухгалтерской практики. Кроме того, затрагивается аспект, связанный с ролью GAAP в создании единой системы стандартов.

Третья глава посвящена российской системе бухгалтерского учета, ее сравнению с ранее описанными моделями учета и влиянию на нее зарубежных аналогов. Именно здесь уже можно выделить основные проблемы, которые могут возникнуть при реформировании и унификации в соответствии с МСФО, которые рассмотрены и систематизированы в последней главе работы.

10.2. Классификация моделей бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет можно охарактеризовать как информационную систему, которая обеспечивает контроль за функционированием экономического субъекта и своевременное предоставление необходимой информации о нем для принятия решений, в свою очередь воздействующих на деятельность этого субъекта. С помощью бухгалтерского учета фиксируются все внутренние процессы, состояние и результаты работы любой организации. А так как не существует каких-либо «естественных» правил и принципов организации данной системы, они должны быть созданы теми, кто в них нуждается.

Как следствие права каждого государства устанавливать свои правила в области учета и права на формирование независимой политики в данном вопросе, возникает множество различных систем бухгалтерского учета, подвергшихся влиянию разнообразных факторов, основанных на непохожих традициях и имеющих свои истоки. Собственную систему бухгалтерского учета можно назвать одним из проявлений национальной независимости и воплощением характерных черт, отличающих конкретный регион от других.

Одни принципы основаны на традициях и со временем развиваются, другие устанавливаются законодательством и являются частью коммерческого права. Правила ведения бухгалтерского учета отражают ряд специфических черт страны, таких как ее история, культура, язык и практика коммерческой деятельности, а в целом — общие условия для ведения бизнеса.

Используя предлагаемые некоторыми исследователями¹ наборы характерных черт, влияющих на развитие системы бухгалтерского учета конкретного государства, можно сформировать следующий ряд:

- система норм: законы, религиозные предрассудки, социальные ограничения и т. д.;
- политическая система: капиталистическая, социалистическая;
- формы собственности: общественная, государственная, частная и т. д.;

¹ F. Choi & G. Mueller, International Acc. (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall, 1984), pp. 41-44; Mathews M.R., Perera M.H.B., Accounting theory & development, Chapman & Hall, London, 1991.

- различия в размере, сложности и традиционных основах организации бизнеса;
- масштаб международного вмешательства;
- развитость управленческого аппарата в деловой и финансовой сфере;
- масштабы государственного юридического вмешательства и правовых ограничений в бизнесе, специфические регулирующие механизмы;
- темпы разработки нововведений;
- уровень и темпы экономического развития, социальная обстановка;
- значение, бухгалтерского образования и профессиональных объединений;
- структура спроса (пользователи) и предложения (составители) бухгалтерской информации.

При анализе и сравнении бухгалтерских стандартов нескольких стран необходимо обращать внимание на каждый из этих факторов. В различных странах влияние тех или иных факторов сильнее остальных. Важно понять, каково оно было в прошлом, и спрогнозировать воздействие этих факторов в будущем. Трудность анализа в невозможности измерить влияние количественно.

Что же конкретно изменяется под воздействием вышеописанных факторов? Это статус учета и занимающихся им людей в обществе, подход к формированию стандартов, уровень их сложности и содержание. Сюда же нужно отнести и последний пункт из ряда влияющих факторов. Ведь с одной стороны, структура и объем спроса и предложения влияют на создаваемые стандарты, а с другой — под влиянием нововведений в системе бухгалтерского учета меняются состав и количество пользователей информации и ее составителей.

Как уже отмечено, составители бухгалтерской отчетности одновременно оказывают влияние на бухгалтерские стандарты и сами подвержены ему. Это влияние и те организации, которые устанавливают стандарты, опять же различны от государства к государству. Такие организации могут существовать в рамках как частного, так и государственного секторов, это могут быть и общественные, профессиональные объединения. Daley и Mueller¹ предлагают 4 способа формирования бухгалтерских стандартов и типа организаций:

1. Чисто централизованный подход, базирующийся на законодательных основах бухгалтерских правил.
2. Частный, профессиональный подход, при котором стандарты устанавливаются профессиональными организациями.
3. «Частно-государственный» метод, когда правила формируются профессиональными общественными объединениями от имени и при поддержке государства.
4. Смешанный подход, когда действуют все вышеперечисленные агенты. Бухгалтерский учет определяется средой, в которой он функционирует. Каждой стране присущи своя история, свои ценности, политическая система. Принципы учета различаются по странам. Эти различия обуславливаются как разнообразием существующих форм организации хозяйственной деятельности, так и влиянием на практику учета внешних факторов (политических, экономических, социальных, географических и других). Определенная схожесть «окружающей среды» в двух различных странах, как правило, обуславливает и наличие многих общих черт в применяемых в них системах бухгалтерского учета. В некоторых странах информация, генерируемая в рамках финансового учета, направлена прежде всего на удовлетворение потребностей инвесторов и кредиторов, а полезность, с позиции принятия управленческих решений, является важнейшим критерием ее качества. В других странах роль бухгалтерского учета и приоритеты, выработанные в рамках его методологии, могут быть иными. Например, это могут быть предоставление достоверной информации и контроль за надлежащим исполнением государственной налоговой политики. В третьих странах система бухгалтерского учета реализуется исходя из приоритета макроэкономических целей, в частности достижения заданных темпов роста национальной экономики.

Структура спроса на информацию со стороны инвесторов и кредиторов. Методологически и организационно учет на Западе подразделяется на финансовый и управленческий. Финансовый учет представляет собой процесс подготовки учетной информации, пользователями которой могут быть любые юридические и физические лица, в том числе и внешние по отношению к организации: менеджеры, инвесторы, кредиторы, финансовые органы. Управленческий учет, называемый иногда производственным или учетом затрат, представляет собой процесс подготовки информации, необходимой менеджерам для плани-

¹ I.A. Daley & G.G. Mueller, Accounting in the Arena of World Politics, Journal of Accountancy, Feb 1982.

рования и контроля текущей производственно-коммерческой деятельности.

Промышленная революция в США и Великобритании привела к резкому увеличению их национального богатства. С ростом компаний увеличивались и их потребности в капиталах, при этом источником значительной их части являлся нарождавшийся средний класс. Этот процесс оказал существенное влияние на развитие финансового учета в обеих странах. Во-первых, росло количество инвесторов и кредиторов, их состав становился все более разнообразным, многие компании переходили в корпоративную собственность. Во-вторых, владельцы компаний (инвесторы) все более отдалялись от оперативного управления, передавая его профессиональным управляющим.

В этой ситуации финансовая учетная информация становится важнейшим источником данных о благосостоянии компании. Появилась практика представления акционерам управленческим персоналом финансовых отчетов для контроля над эффективным использованием ресурсов. Именно это обстоятельство предопределило нацеленность финансовой отчетности на информационные потребности инвесторов и кредиторов. Такая ориентация финансового учета в США и Великобритании свойственна ему в течение уже многих лет. Более того, в этих странах были созданы рынки и биржи ценных бумаг. Результат — финансовые отчеты компаний отличаются значительной аналитичностью, а определение рентабельности хозяйственной деятельности как одной из характеристик эффективности работы управленческого персонала, является целью финансового учета.

В других странах (Швейцария, Германия, Япония и другие) финансовая политика определяется небольшим количеством очень крупных банков, удовлетворяющих значительную часть финансовых потребностей бизнеса. Информация, необходимая для дополнительных финансовых вложений, в этом случае формируется, как правило, в процессе прямых контактов заинтересованных лиц. Этот путь является более простым и эффективным, поскольку компания имеет ограниченное число кредиторов (в частности, один крупный банк). Правительства этих стран требуют также публиковать некоторую информацию о компаниях, поэтому последние вынуждены готовить финансовую отчетность, но в менее детализированном виде, нежели американские и английские коллеги.

В этом случае отчетность нацелена прежде всего на защиту интересов банков-кредиторов. Для бухгалтерской практики здесь характерны некоторые особенности, в частности консерватизм в оценке активов, определенное завышение кредиторской за-

долженности, позволяющее в случае финансовых затруднений обеспечить своему банку некоторую свободу действий в исполнении обязательств, уменьшение дивидендных выплат акционерам.

Во Франции и Швеции бухгалтерский учет имеет несколько иную ориентацию. Правительства этих стран играют определяющую роль в управлении национальными ресурсами, а предприятия обязаны придерживаться правительственной экономической политики, в частности в рамках макроэкономического планирования. Правительства не только контролируют финансовые возможности бизнеса, но и выступают при необходимости в роли инвестора или кредитора. Здесь бухгалтерский учет ориентирован прежде всего на потребности государственных плановых органов. Фирмы вынуждены следовать определенным стандартам в области учета и отчетности, что в значительной степени упрощает и повышает эффективность работы правительственных органов.

Сущность отношений между бизнесом и его финансовыми кредиторами достаточно резко меняется с выходом на международные финансовые рынки. В этом случае необходимо удовлетворять информационные запросы не только отечественных, но и внешних кредиторов, что автоматически приводит к отклонениям от национальных стандартов в области учета и отчетности.

Таким образом, множество систем учета можно разделить по следующим критериям:

- тип кредиторов и инвесторов как основных пользователей учетной информации;
- число физических и юридических лиц, вовлеченных в процесс инвестирования;
- участие инвесторов в управлении бизнесом;
- степень развития рынка ценных бумаг;

и степень участия в международном бизнесе. *Влияние международных социально-экономических отношений.* Учетные технологии экспортируются и импортируются, обеспечивая тем самым подобие систем учета, применяемых в разных странах. США оказывают значительное влияние на учетную политику Канады благодаря географической близости, тесным экономическим связям. То же самое можно сказать о Мексике, Филиппинах, Израиле и других. Интересно заметить, что японские компании все в большей степени используют американские учетные стандарты, что объяснимо расширяющейся экспансией японского капитала в США.

Значительное влияние на развитие теории и практики учета в мире оказывает также Великобритания, особенно Англия и Шотландия. Практически все бывшие английские колонии ведут учет по британской модели. Среди них - Австралия, Новая Зеландия, Малайзия, Пакистан, Индия, Южная Африка. Влияние Великобритании здесь столь велико, что импортируются не только идеи и методики, но и бухгалтерские кадры, а также система их подготовки и сертификации. Франция и Германия также влияют в области учетной практики на свои бывшие колонии, но в значительно меньшей степени.

Как отмечалось, Великобритания, Германия и Франция имеют фундаментальные различия в оценке роли и назначения финансового учета. Однако, являясь членами ЕС и имея общие интересы, они сознают необходимость и целесообразность активизации усилий по сближению национальных учетных систем. Таким образом, углубление политических и экономических связей между странами все в большей степени влияет на национальные системы счетоводства.

Правовое регулирование

Согласно одному из подходов все страны в зависимости от типа законодательства и степени его влияния на различные стороны жизни подразделяются на две большие группы: страны, имеющие разветвленный кодекс законов, и страны, имеющие законодательство общеправовой ориентации.

В первом случае законы носят жестко детерминированный характер, представляя собой по сути серию предписаний «вы должны». В большинстве стран, исповедующих этот подход, учетные стандарты возводятся в ранг государственных законов. Процедуры ведения учета при этом детализируются и достаточно жестко регламентируются. Главной задачей бухгалтерского учета в этих странах являются исчисление государственных налогов и контроль за своевременностью и полнотой их уплаты. В числе этих стран - Франция, Германия, Аргентина.

Вторая группа стран ограничивается сводом законов общего права, представляющих собой серию ограничений «вы не должны». Законы этого типа указывают на пределы, в которых физические и юридические лица имеют свободу действия. Учетные стандарты в этих странах не регулируются государством, а определяются различными профессиональными организациями бухгалтеров. Они более гибки и подвержены влиянию разных новаций. Великобритания и Франция являются яркими представителями такого подхода.

Учет инфляции

Учет во многих странах базируется частично на *historical cost principle* (НСР), в основе которого лежит предположение о стабильности денежной единицы, используемой в учете. Другими словами, предполагается, что инфляция либо отсутствует вовсе, либо темпы ее незначительны. Очевидно, что чем менее реалистична последняя предпосылка, тем в большей степени НСР искажает финансовое положение предприятия.

Смысл принципа заключается в отражении в учете объема реализации, произведенных затрат и других финансовых сделок по ценам, сложившим в момент совершения этих сделок. Этот принцип имеет существенное значение для отражения в учете активов долговременного пользования (земля, здания). Понятно, что приемлемость и обоснованность следования принципу обратно пропорциональны темпам инфляции.

Германия и Япония — одни из самых последовательных приверженцев этого принципа. Южноамериканские страны, в течение многих лет испытывающие высокие темпы инфляции, уже давно отказались от следования НСР. Компании в этих странах периодически изменяют оценку своих активов, используя для пересчета общий индекс цен.

Экономика США в 1945-1970 гг. развивалась в условиях незначительных темпов инфляции. Поэтому проблемы, связанные с использованием принципа, не имели значения на практике. Однако в последующие годы темпы инфляции несколько увеличились. В итоге фирмам пришлось отражать влияние изменения цен в своих годовых отчетах. Затем это правило было отменено, так как инфляция вновь приобрела свой обычный уровень. Интерес к данной проблеме прямо пропорционален темпам инфляции в конкретной стране. Там, где инфляция оказывает влияние на экономику в течение многих лет, в учете используются специальные методики, напротив, в странах, не подверженных значительной инфляции, НСР используется повсеместно.

Основные учетные модели. Не существует двух стран с идентичными системами учета. Относя страны к одному кластеру, необходимо видеть не только схожесть, но и определенные различия в бухгалтерской практике. Тем не менее группировка может быть проведена.

Попытки классифицировать системы бухгалтерского учета предпринимались на Западе с начала прошлого века. К этому периоду относятся работы Г.Р. Хэтфилда, который в одной из своих статей, изданной в 1966 г., выделил и описал три типа

моделей бухгалтерского учета; американскую, британскую континентальную. Существуют и более развернутые группировки. Так AAA (American Accounting Association) выделяет 8 классификационных признаков: политическая система, экономическая система, уровень экономического развития, цели финансовой отчетности, авторство учетных стандартов, принципы и уровень профессиональной подготовки и сертификации, система контроля за исполнением профессиональных и этических стандартов, пользователи учетной информации.

Чтобы проследить, как вышеперечисленные факторы формируют особенности учетных систем, рассмотрим наиболее часто используемую классификацию последних — трехмодельную.

Рассматриваемая классификация группирует страны по ряду признаков, не учитывая остальные, которые тоже оказали влияние на формирование специфики учетной системы каждой страны. Таким образом, даже системы бухгалтерского учета стран, включенных в одну группу, существенно различаются.

Британо-американская модель. основополагающие принципы этой модели были разработаны в Великобритании и США. Большой вклад в ее развитие внесла Голландия, поэтому правильнее называть эту модель британо-американо-голландской. И в настоящее время роль этих стран продолжает оставаться чрезвычайно активной.

Традиционно в этих странах получили широкое развитие рынки ценных бумаг, и основными участниками рынка капитала являются мелкие инвесторы; которым необходима полная и детализированная финансовая отчетность. Очень велико число крупных, в том числе и транснациональных, сложных в управлении компаний, что требует высокого образовательного уровня и от управленцев, и от инвесторов. Эти страны относятся к *common-law countries*, то есть законодательство в них действует по принципу «разрешено все, что не запрещено». Поэтому в регулировании бухгалтерского учета основную роль играют профессиональные организации, а не государство, и правила весьма детализированы. Следует отметить также, что проблема высокого уровня инфляции в этих странах не стоит.

Основная идея этой модели — ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов. В трех ведущих странах, использующих эту модель, как уже упомянуто выше, хорошо развиты рынки ценных бумаг, где большинство компаний и находят дополнительные источники финансовых ресурсов. Система общего и профессионального образования также отвечает высоким стандартам, что в полной мере распространяется как на бухгалтеров, так и на пользователей учетной ин-

формацией. Эти три страны распространили свое влияние в области бухгалтерского учета на многие страны мира. Например, Австралия, Ботсвана, Венесуэла, Гонконг, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Канада, Колумбия, Малайзия, Мексика, Новая Зеландия, Пакистан, Сингапур, Филиппины, ЮАР.

Итак, основные черты данной модели — полнота и детализированность финансовой отчетности, ориентированной на широкий круг мелких инвесторов, высокий общий уровень образования, отсутствие законодательного регулирования системы учета и, как следствие, ее гибкость, низкий уровень инфляции.

Как уже отмечалось, большой вклад в формирование рассматриваемой модели внесла система учета США. Поэтому остановимся на ней подробнее.

В США бухгалтерский учет регулируется общепринятыми принципами учета (*Generally Accepted Accounting Principals — GAAP*). Эти стандарты разрабатываются рядом общественных организаций (государство в регулирование бухгалтерского учета не вмешивается), наиболее влиятельными из которых считаются следующие:

- в Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*).
- Комитет по стандартам финансового учета (*Financial Accounting Standards Board*).
- Комитет по стандартам учета для государственных органов (*Governmental Accounting Standards Board — GASB*)
- Комиссия по ценным бумагам и биржам (*Securities and Exchange Commission — SEC*).

В Американская бухгалтерская ассоциация (*American Accounting Association - AAA*).

Каждый из американских штатов имеет свой собственный законодательный орган с широкими полномочиями по регулированию деловой активности и взиманию налогов на подотчетной им территории. Право работать общественным бухгалтером также подтверждается индивидуальными штатами и требования для такого права могут меняться от штата к штату. Членство в AICPA не является обязательным для занятия бухгалтерской практикой.

Система GAAP США характеризуется большой детализированностью и полнотой и представляет собой иерархическую систему стандартов учета. Четыре уровня системы GAAP определяют обязательность применения того или иного стандарта, стандарты ориентированы на все группы пользователей финансовой информации, но интересы инвесторов преобладают. GAAP

США оказали существенное влияние на МСФО. Далее в рамках данного анализа этому еще будет уделено внимание.

Континентальная модель. Этой модели придерживается большинство стран Европы и Япония. В ней бизнес имеет тесные связи с банками, которые в основном и удовлетворяют финансовые запросы компаний. Бухгалтерский учет регламентируется законодательно и отличается значительной консервативностью. Ориентация на управленческие запросы кредиторов не является приоритетной задачей учета. Напротив, учетная практика направлена прежде всего на удовлетворение требований правительства, в частности в отношении налогообложения в соответствии национальному макроэкономическому плану. Законодательство очень жесткое — «разрешено только то, что разрешено» (code-law countries), роль профессиональных организаций не велика. Отсюда и особенности — консерватизм учетной практики, ориентация учета на государственные нужды, тесная связь предприятий с банками. В эту группу входят Австрия, Алжир, Бельгия, Греция, Дания, Египет, Испания, Италия, Люксембург, Норвегия, Португалия, Франция, Германия, Швейцария, Швеция.

В качестве примера, иллюстрирующего рассматриваемую модель, рассмотрим систему бухгалтерского учета Франции.

Бухгалтерский учет во Франции жестко контролируется государством, посредством разработки стандартов бухгалтерского учета — норм. Причина этого — многовековая традиция централизации управления и стремление предпринимателей получить поддержку государства. Все положения системы бухгалтерского учета Франции прямо вытекают из коммерческого и налогового законодательства.

Специфической чертой французской бухгалтерской системы является национальный план счетов (Plan Comptable General — PCG). Это документ, содержащий унифицированный план счетов, стандартные формы бухгалтерской отчетности, инструкции и рекомендации по ее составлению, а также по заполнению и представлению счетов и примечаний к ним. Разработка и распространение PCG является обязанностью Национального совета по бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский учет во Франции регулируется также Директивами Европейского Союза, носящими обязательный характер.

Южноамериканская модель. За исключением Бразилии, государственным языком которой является португальский, эти страны объединяет общий язык — испанский, а также общее прошлое. Основным отличием этой модели от вышеописанных

является перманентная корректировка учетных данных на темпы инфляции. В целом учет ориентирован на потребности государственных плановых органов, методики учета, используемые на предприятиях, достаточно унифицированы. Информация, необходимая для контроля за исполнением налоговой политики также хорошо отражается в учете и отчетности. К этому кластеру относятся Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор.

В качестве иллюстрации рассмотрим систему учета Бразилии.

Бухгалтерский учет в Бразилии регулирует Совет по бухгалтерскому учету (Counselho Federal de Contabilidade). Наиболее важная профессиональная бухгалтерская организация в Бразилии — Бразильский Институт Бухгалтеров (Institute Brasileiro de Contadores). Принципы и практика бухгалтерского учета в Бразилии — это в основном предписания законов о корпорациях и налогообложении доходов и ограничения Комиссии по Ценным бумагам для независимых корпораций.

Основной закон, регламентирующий процедуру финансового учета и отчетности в Бразилии, — Закон о корпорациях. Он содержит пункты, касающиеся корпоративной финансовой отчетности, и приближает бразильские бухгалтерские процедуры к уровню мировых учетных технологий. Закон испытал на себе определенное американское влияние, поэтому сегодня существует мало значимых различий в правилах учета и требованиях к отчетности между Бразилией и США, за исключением учета инфляции.

Учет инфляции в Бразилии происходит путем проводимых в конце отчетного года корректировок первоначальной стоимости реальных активов, накопленного износа, резервов непредвиденных потерь в стоимости реальных активов и собственного капитала. Корректировки проводятся с использованием коэффициента девальвации национальной валюты, устанавливаемого федеральными властями. Эта процедура считается простой в применении, однако обладает некоторыми недостатками: например, товарно-материальные запасы не подвергаются переоценке и учитываются по нескорректированной первоначальной стоимости, в результате чего запасы в балансе преуменьшаются, стоимость проданных товаров завышается, а следовательно, и доход тоже.

Помимо описанных выше моделей можно выделить две, получающие сейчас некоторое развитие. Во-первых, это *исламская модель*. Находясь под огромным влиянием богословских идей, она имеет ряд особенностей, в частности запрещается по-

лучение финансовых дивидендов ради собственно дивидендов. Рыночным ценам отдается предпочтение при оценке активов и обязательств компании. Считается, что эта модель еще не достигла того уровня развития, который присущ финансовому учету вышеописанных моделей. Еще одна модель, получающая все большее развитие, — интернациональная модель. Она вытекает из потребностей международной согласованности учета, прежде всего в интересах мультинациональных корпораций (МНК) и иностранных участников международных валютных рынков. Только небольшое число крупных корпораций могут сейчас утверждать, что их годовые финансовые отчеты отвечают МСФО. Далее эта модель, а именно МСФО, будет рассмотрена подробнее.

10.3. Международные стандарты финансовой отчетности в системе унификации бухгалтерской практики

Два последних десятилетия отмечены усилением внимания к проблеме международной унификации бухгалтерского учета. Развитие бизнеса, сопровождающееся возрастанием роли международной интеграции в сфере экономики, предъявляет определенные требования к единообразию и прозрачности применяемых в разных странах принципов формирования и алгоритмов исчисления прибыли, налогооблагаемой базы, условий инвестирования и капитализации заработанных средств и тому подобного. Именно с этой проблемой сталкиваются специалисты в области бухгалтерского учета при установлении деловых контактов с зарубежными инвесторами на уровне организаций (предприятий), акционерных обществ.

Проблема несоответствия моделей бухгалтерского учета не является уникальной для нескольких стран, она носит глобальный характер. В процессе работы составителей и пользователей финансовых отчетов во всем мире возникает проблема унификации бухгалтерского учета.

В настоящее время наибольшую известность получили два подхода к ее решению: гармонизация и стандартизация. Они сначала различались как по заложенной в них идеологии, так и по принципам реализации. Однако в последние годы оба термина зачастую используются как синонимы или как взаимодополняющие понятия.

Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета реализуется в рамках Европейского сообщества (ЕС). Суть

ее заключается в том, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система стандартов, ее регулирующих. Главное, чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам в странах-членах сообщества, т.е. находились в относительной «гармонии» друг с другом, работа в этом направлении ведется с 1961 г. В целях формирования концепции развития учета в странах ЕС была сформирована исследовательская группа по проблемам бухгалтерского учета. Ее деятельность рассматривалась как составная часть программы гармонизации национальных версий закона о компаниях. Результаты этой работы опубликованы в виде нормативных документов, которые были включены каждым членом ЕС в свое национальное законодательство в части бухгалтерского учета.

Идея стандартизации учетных процедур реализуется в рамках унификации учета, которую проводит Комитет по международным стандартам финансовой отчетности, — КМСФО (International Accounting Standards Committee, IASC), разрабатывающая и публикуя Международные стандарты финансовой отчетности — МСФО (International Financial Reporting Standards, IFRS). Суть этого подхода состоит в разработке унифицированного набора стандартов, применимых к любой ситуации в любой стране, в силу чего отпадает необходимость создания национальных стандартов. Что касается внедрения единых стандартов, то этого следует добиваться не законодательным путем, а путем добровольного соглашения профессиональных организаций стран.

Как уже отмечалось, известны несколько систем бухгалтерского учета, в частности англо-американская, европейская и ряд других. Однако, по мнению большинства специалистов, стандарты, разработанные КМСФО, будут использоваться большинством стран мира в ближайшем будущем.

Принципы Международных стандартов финансовой отчетности

Помимо собственно стандартов, в состав МСФО входят Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности, в которых изложены основные принципы ведения Учета и подготовки отчетности. Эти принципы можно разбить на три группы:

- базовые предположения; качественные характеристики учетной информации, обобщаемой в отчетности;

■ элементы финансовой отчетности, критерии их признания и виды оценки. Последние можно отнести к принципам потому, что их понимание влияет на оценку пользователем состояния компании и, следовательно, на принимаемые им решения.

Ниже перечислены международные принципы учета.

Базовые предположения (underlying assumptions): Принцип начислений (accrual basis); Принцип продолжающейся деятельности (going concern). Требования к качеству информации (qualitative characteristics):

Понятность (understandability);

Уместность (relevance):

- существенность (materiality);
- ценность для прогнозирования и оценки результатов (predictive and confirming value);

Достоверность (reliability):

- правдивость (faithful representation);
- приоритет содержания перед формой (substance over form);
- нейтральность (neutrality);
- осмотрительность (prudence/conservatism);
- полнота (completeness);

Сравнимость (comparability);

Ограничения на уместность и надежность информации:

- своевременность (timeliness);
- соотношение затрат/выгод (balance between benefit and costs);
- соотношение качественных характеристик (balance between qualitative characteristics).

Элементы финансовой отчетности (elements of financial statements):

Активы (assets),

Обязательства (liabilities),

Капитал (equity),

Доходы (income),

Расходы (expenses).

Критерии признания (recognition criteria):

Вероятность будущего изменения экономических выгод,

Достоверность измерения стоимости.

Виды оценки (measurement bases):

Первоначальная стоимость (historical cost),

Текущая стоимость (current cost),

Стоимость реализации (realizable value),

Приведенная стоимость (present value),

Справедливая стоимость (fair value).

Очень важным является вопрос определения критериев признания элементов финансовых отчетов. Признание — включение в балансовый отчет или отчет о прибылях и убытках Сдельных статей, отвечающих определению элемента финансовых отчетов. Следовательно, статья может быть признана, если она соответствует следующим критериям:

- возможно, что любая будущая экономическая выгода, связанная со статьей, будет поступать в компанию или убывать из нее, т.е. организация получит или потеряет какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные объектом;
- статья имеет стоимость, измеряемую с большой степенью надежности и достоверности.

Соответствие между элементами обуславливает взаимосвязь в их признании. Так, признание определенного актива автоматически требует признания соответствующего дохода или обязательства. Существуют два критерия принятия элементов финансовой отчетности.

В *первом критерии* используется понятие вероятности будущей экономической выгоды. Это понятие соотносится с неопределенностью среды, в которой работает предприятие. При подготовке финансовых отчетов степень неопределенности оценивается исходя из имеющихся данных. Например, если существует уверенность в том, что счета дебиторов будут оплачены и отсутствует возможность противоположного исхода, то эти счета принимаются как активы. Если же есть вероятность неоплаты для большого количества дебиторских счетов, то в данном случае дебиторская задолженность считается расходом.

Вторым критерием функционирования статьи является наличие стоимости, измеренной с большой степенью достоверности. Использование разумных оценок статей является неотъемлемой частью финансовых отчетов, однако, при невозможности дать такую, статья не признается в балансовом отчете или в отчете о прибылях и убытках. Например, ожидаемые доходы, которые, возможно, будут получены в результате удовлетворения законных претензий, могут соответствовать определению как актива, так и дохода. Однако, если невозможно дать их оценку с большой степенью достоверности, статья не должна быть принята в качестве актива или дохода, а само существование претензии будет раскрыто в приложениях к отчетности.

На практике часто необходимо найти оптимальное сочетание всех качественных характеристик исходя из потребностей пользователей и приоритетов самих предприятий. Относительная важность характеристик определяется на основании профессиональной оценки специалистов.

Все перечисленные принципы мировой практики учета нашли отражение в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Минфином РФ в 1998 г.

Содержание Международных стандартов финансовой отчетности

На сегодняшний день Комитетом разработано 34 стандарта (последний номер – 41, пропущены 3, 4, 5, 6, 9, 13 и 25 номера), касающихся различных аспектов бухгалтерского учета.

№	Стандарт	Содержание
1.	Представление финансовой отчетности.	Определяет основные требования, состав и цели представления финансовой отчетности.
2.	Запасы.	Предписывает оценку по меньшей из себестоимости и чистой реализационной стоимости. Стоимость включает отнесенные накладные расходы.
7.	Отчеты о движении денежных средств.	Предписывает обязательное составление отчета о движении денежных средств.
8.	Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике.	Предписывает отдельное раскрытие результатов чрезвычайных обстоятельств, исправление фундаментальных ошибок и их раскрытие. Требуется раскрытие информации об изменениях в учетной политике и при приостановке деятельности.
10.	События, произошедшие после отчетной даты.	Предписывает начисление и раскрытие непредвиденных убытков и только раскрытие возможных доходов.
11.	Договоры подряда.	Предписывает определить прибыль, подлежащую начислению, за каждый период по незавершенному строительству.
12.	Налоги на прибыль.	Предписывает начисление резерва по отсроченному налогу.

№	Стандарт	Содержание
14.	Сегментная отчетность.	Рассматривает анализ активов по сегментам деятельности.
15.	Информация, отражающая влияние изменения цен.	Предписывает объяснение стоимости активов, которая была изменена из-за увеличения цен.
16.	Основные средства.	Предписывает оценку по фактической стоимости, определяет элементы фактической стоимости и два варианта переоценки основных средств.
17.	Аренда.	Определяет финансовую аренду, которая должна учитываться как основные средства, профинансированные за счет заемных средств.
18.	Выручка.	Предписывает оценку выручки по справедливой стоимости. Определяет составные элементы выручки.
19.	Вознаграждение работникам.	Определяет виды вознаграждений. Не предписывает раскрытия информации, касающейся вознаграждения.
20.	Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи.	Дотации учитываются или как доходы будущих периодов, отражаемых в течение срока использования активов, или путем сокращения балансовой стоимости активов.
21.	Влияние изменений валютных курсов.	Определяет учет операций в иностранной валюте и перевод финансовой отчетности подразделений, работающих за рубежом.
22.	Объединение компаний.	Предписывает капитализацию и амортизацию (обычно через 5 лет) приобретенной стоимости репутации.
23.	Затраты по займам.	Рассматривает возможность капитализации стоимости заемных средств для финансирования строительства основных средств.
24.	Раскрытие информации о связанных сторонах.	Предписывает объяснение значительных операций между сторонами, имеющими существенное влияние друг на друга.

№	Стандарт	Содержание
25.	Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения.	Определяет требование к учету пенсионных планов. Не требует раскрытия информации относительно пенсионного обеспечения.
26.	Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании.	Предписывает составление консолидированной отчетности дочерних предприятий (50% акций с правом голоса).
27.	Учет инвестиций в ассоциированные компании.	Предписывает применения метода учета инвестиций по долевого участию. Ассоциированные компании – не менее 20% акций с правом голоса или другие обстоятельства, обеспечивающие существенное влияние.
28.	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции.	Предписывает поправки в учете активов и пассивов для отражения изменения цен, если уровень инфляции составляет 100% или более каждый год.
29.	Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов.	Дополняет МСФО 1, раскрывает некоторые аспекты учетной политики банков и иных финансовых институтов.
30.	Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности.	Предлагает пропорциональную консолидацию (50% от каждой строки) согласно методу учета по долевого участию.
31.	Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации.	Определяет информацию, которая должна быть раскрыта компаниям для пользователей, относящуюся к сложным финансовым инструментам, то есть разность в процентных ставках по двум валютам на один и тот же срок, "хеджи" и их производные.
32.	Прибыль на акцию.	Определяет принципы расчета и представления прибыли в расчете на акцию с целью повышения возможности сравнительного анализа для инвесторов.

№	Стандарт	Содержание
33.	Промежуточная финансовая отчетность.	Не требует обязательного составления промежуточной отчетности. Рассматривает ее содержание и периодичность.
34.	Прекращенные операции.	Устанавливает основы по разделению информации, касающейся прекращаемой деятельности и информации, которая касается продолжающейся деятельности компании, а также перечисляет минимальные требования к раскрытию такой информации.
35.	Обесценение активов.	Устанавливает порядок действий, предпринимаемых компанией во избежание завышения балансовой стоимости своих активов, а также требования к раскрытию информации относительно обесценения активов.
36.	Резервы, условные обязательства и условные активы.	Предписывает надлежащий порядок учета, а также требования к раскрытию информации для всех резервов, условных обязательств и условных активов.
37.	Нематериальные активы.	Рассматривает основные аспекты учета нематериальных активов, которые имеют непосредственное отношение к признанию актива; определению балансовой стоимости; определению и учету убытка от обесценения; требованиям к раскрытию информации. Применяется ко всем нематериальным активам, кроме тех, которые специально рассматриваются в других МСФО.
38.	Финансовые инструменты: признание и оценка.	Устанавливает стандарты признания, оценки и раскрытия информации о финансовых активах и финансовых обязательствах предприятия, включая порядок учета операций хеджирования

№	Стандарт	Содержание
39	Инвестиции в недвижимость.	Устанавливает порядок учета инвестиционной собственности (имущества, находящегося в распоряжении владельца или арендатора для получения ренты или/и выгод в связи с повышением стоимости капитала) и соответствующие требования к раскрытию информации.
40.	Учет в сельском хозяйстве.	Устанавливает порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности в части, не рассматриваемой в других Международных стандартах финансовой отчетности.

Следует отметить, что содержание каждого из стандартов не может противоречить основным принципам, перечисленным в предыдущем пункте. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности служат базой для разработчиков международных стандартов, таким образом, они стоят на ступень выше непосредственно самих стандартов.

Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности в гармонизации системы бухгалтерского учета

Международные стандарты финансовой отчетности разрабатываются Комитетом по международным стандартам учета (International Accounting Standards Committee), созданным в 1973 г. соглашением профессиональных бухгалтерских организаций из девяти стран-участников. Сейчас в него входит более ста организаций из 80 стран мира.

Международные стандарты представляют собой документы, определяющие общий подход к составлению финансовой информации и предлагающие различные варианты учета средств и хозяйственных операций предприятия. Они носят рекомендательный характер. Основная цель их создания — гармонизация национальных систем учета — не предполагает их использования в качестве обязательных правил в том виде, в котором они издаются. Однако принятие Международной организацией комиссий по ценным бумагам (IOSCO) решения об использовании

МСФО для целей международного листинга несколько меняет их статус, так как с 1998 г. их соблюдение является условием регистрации компании на международных биржах ценных бумаг. Это решение встретило возражения со стороны американских профессиональных организаций, которые считают МСФО недостаточно конкретизированными и не отражающими интересы инвесторов в полной мере. Поэтому сейчас международные стандарты находятся в стадии переработки.

Рассмотрим положительные и отрицательные черты Международных стандартов финансовой отчетности.

Их объективными **преимуществами** перед национальными стандартами в отдельных странах являются:

- четкая экономическая логика;
- обобщение лучшей современной мировой практики в области учета;
- простота восприятия для пользователей финансовой информации во всем мире.

При этом международные стандарты позволяют не только сократить расходы компаний по подготовке своей отчетности, особенно в условиях консолидации финансовой отчетности предприятий, работающих в разных странах, но и снизить затраты по привлечению капитала. Известно, что рыночная цена капитала определяется двумя основными факторами: перспективной отдачей и рисками. Некоторые из рисков действительно характерны для деятельности самих компаний, однако есть и такие, которые вызваны недостатком информации, отсутствием точных сведений об отдаче капиталовложений. Одной из причин информационной недостаточности является отсутствие стандартизированной финансовой отчетности, которая, сохраняя капитал, фактически приумножает его. Поэтому инвесторы согласны получать чуть более низкие доходы, зная, что большая открытость информации снижает их риски.

Совокупность данных преимуществ во многом обеспечивает стремление различных стран, в частности России, к использованию МСФО в национальной практике учета.

Однако следует отметить и недостатки МСФО. К ним, в частности, можно отнести:

- обобщенный характер стандартов, предусматривающий достаточно большое многообразие методов учета;
- отсутствие подробных интерпретаций, и примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям.

К тому же внедрению стандартов во всем мире, в том числе и в России, препятствуют такие факторы, как национальные различия в уровне развития и традициях, а также нежелание на-

циональных институтов поступиться своим приоритетом в области регулирования и методологии учета.

Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета принимает во внимание эти негативные факторы, вел и продолжает вести активную работу по их устранению.

Что касается разработки интерпретаций, то решение именно этой проблемы было признано одним из приоритетных направлений деятельности КМСФО на ближайшие годы. Более того, в 1996 г. было принято решение о создании в рамках КМСФО постоянного Комитета по интерпретации стандартов (Standing Interpretations Committee, SIC).

Судя по всему, компании и биржи большинства стран будут составлять финансовые отчеты, используя МСФО. Но это вовсе не означает, что во всех случаях переход к Международным стандартам финансовой отчетности является единственно правильным решением. Активная позиция страны, борющейся за свои взгляды, может изменить точку зрения КМСФО, поскольку Комитет стремится получить и обобщить опыт различных стран в организации учетных систем. Вполне возможно, что в течение ближайших лет конституция Комитета претерпит некоторые изменения в направлении укрепления взаимодействия между КМСФО и национальными организациями, устанавливающими стандарты в своих государствах.

Успешное завершение работ по формированию базового (для МОКЦБ) набора стандартов, безусловно, будет представлять собой весьма примечательное событие, поскольку к внедрению стандартов будут подключены и ведущие фондовые биржи мира. Таким образом, можно сказать, что роль КМСФО в международном бизнесе постоянно возрастает. Это проявляется в различных аспектах.

Во-первых, постоянно увеличивается число членов Комитета.

Во-вторых, стандарты имеют весьма солидную поддержку со стороны бизнеса. Так, в 1990 г. около 2/3 из 278 крупнейших транснациональных корпораций составляли свою отчетность в соответствии с международными стандартами.

В-третьих, к работе Комитета прямо или косвенно привлекаются другие международные профессиональные организации.

В-четвертых, изменилось отношение к стандартизации учета, а следовательно, и к работе КМСФО. Причем не только со стороны национальных профессиональных институтов, но и правительственных органов экономически развитых стран, которые в условиях интеграции стали принимать решения о целесообразности использования международных стандартов.

Идея создания международно признанных стандартов возникла не сегодня и даже не вчера: для этой цели еще в 1973 году был создан Комитет по международным стандартам учета. За свое более чем четвертьвековое существование КМСФО добился признания своей деятельности более чем в 100 странах мира, многие из которых перешли на стандарты, принятые Комитетом, либо положили их в основу национальных стандартов. Тем не менее именно сейчас вопрос о признании за КМСФО полномочий на разработку единых стандартов учета и отчетности для мирового рынка капитала встал особенно остро. Мир фактически раскололся на две части: одна из них, включающая большинство стран, за исключением Северной Америки, активно выступает в поддержку КМСФО, другая, включающая США и Канаду, не проявляет столь очевидной лояльности к деятельности Комитета.

В чем суть проблемы? На сегодняшний день на рынке объективно господствуют две основные системы учета: американская (GAAP) и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), выпускаемые КМСФО. При этом американская система, достаточно сложная и детальная, имеет достаточно прочные позиции, в первую очередь, благодаря сильному американскому рынку - самому крупному и развитому в мире, предлагающему эмитентам самые выгодные на сегодняшний день условия привлечения капитала. Поэтому неамериканские компании, желающие размещать свои ценные бумаги на американском рынке, охотно идут на огромные затраты, связанные с трансформацией отчетности по правилам, установленным Комиссией США по ценным бумагам и биржам (US SEC) и Комитетом по стандартам финансового учета (FASB).

Привлекательность американского фондового рынка позволила FASB осенью 2000 года обнародовать свой отчет, касающийся будущего международных стандартов учета, в котором, среди прочих предложений, высказывается тезис о возможности для FASB стать органом, выпускающим международные стандарты учета для использования на рынках капитала. В этом документе подчеркивалось, что взгляд FASB на то, каким должен быть орган, разрабатывающий международные стандарты, может отличаться от того, что на сегодняшний день представляет из себя КМСФО.

В то же время среди американских участников рынка нет однозначного мнения в отношении того, насколько выгодно американскому рынку, пусть даже самому крупному и развитому, противопоставлять всему остальному миру свою систему финансовой отчетности, создавая таким образом для входа на

рынок иностранных компаний барьеры в виде дополнительных затрат на трансформацию либо выверку их отчетности в соответствии с американскими стандартами. Так, Джеймс Кохрейн (James Cochrane), старший вице-президент международной исследовательской группы Нью-йоркской фондовой биржи и сотрудник IOSCO, считает, что если США не разрешат международным компаниям котироваться по стандартам КМСФО, они отстанут на три или четыре года. «Меньше, чем могло бы быть, компаний будет котироваться здесь, и капитал в поиске подобных компаний устремится за границу на другие биржи, а не будет вкладываться здесь в иностранные бумаги». Опасения в данном случае вполне понятны: новые компании — это новые возможности, новые обороты, новые комиссионные. Оказаться, по сути, в стороне от процесса глобализации стандартов учета и отчетности означает для страны вступление в конкурентную борьбу со всем остальным миром. Насколько это под силу США, предсказать невозможно, однако определенные потенциальные потери в виде акций крупных международных компаний, не желающих переходить на отчетность по стандартам GAAP, можно прогнозировать уже сейчас.

В свою очередь европейские страны, составляющие конкуренцию Америке, активно высказываются в поддержку КМСФО как на уровне национальном, так и на международном. Целый ряд европейских стран, в том числе Франция, Германия, Италия, разрешили в законодательном порядке своим компаниям, чьи акции торгуются на рынке, использовать для целей представления консолидированной отчетности стандарты, разрабатываемые КМСФО. В Соединенном Королевстве Департамент Торговли и Промышленности в настоящее время рассматривает вопрос о возможности разрешить британским компаниям применять международные стандарты учета.

Кроме того, целый ряд международных европейских организаций высказался за необходимость поддержки деятельности КМСФО и перехода крупных корпораций, чьи акции торгуются на рынке капитала, на международные стандарты учета. Так, в 1995 году Европейская комиссия в своем документе по стратегии бухгалтерского учета признала процесс глобализации в сфере учета и высказалась в пользу международных стандартов учета и за необходимость изменения Европейских директив по бухгалтерскому учету с целью их соответствия стандартам КМСФО. В настоящее время Контактный комитет Европейской комиссии проводит работу по сопоставлению Европейских директив по международным стандартам учета с целью выявления несо-

ответствий и подготовки предложений по внесению соответствующих изменений в директивы.

Европейская федерация бухгалтеров еще более решительно казалась в пользу МСФО. В опубликованном ею Дискуссионном документе по стратегии финансовой отчетности в Европе PFE предлагает разрешить европейским компаниям пользоваться МСФО для подготовки своей отчетности даже в том случае, если существуют противоречия между МСФО и Европейскими директивами. «Европейские директивы не должны быть препятствием в работе европейских компаний в условиях глобального рынка», - говорится в документе.

Большие надежды в области развития европейских рынков капитала в настоящее время возлагаются на создание единого общеевропейского рынка. Достаточно сильный стимул в этом направлении был дан введением единой европейской валюты - евро. В результате 4 мая 1999 года восемь крупнейших европейских бирж (Лондонская, Франкфуртская, Амстердамская, Парижская, Брюссельская, Мадридская, Миланская и Швейцарская) подписали Меморандум о взаимопонимании, а 22 сентября - соглашение относительно модели общего рынка европейских «голубых фишек». Речь идет о создании единого общеевропейского рынка с едиными правилами торговли, который составляет сегодня конкуренцию американскому рынку, по крайней мере, объемы общеевропейской торговли сопоставимы с объемами торговли в США. Уже сейчас очевидно, что в качестве единых стандартов финансовой отчетности эмитентов на европейском рынке будут использоваться IAS, что будет означать практическую поддержку и признание деятельности КМСФО в Европе.

10.4. Сравнительный анализ российской системы бухгалтерского учета и МСФО

Российская система бухгалтерского учета развивалась в условиях закрытости экономики и централизованного планирования и ориентировалась в основном на интересы государства и налоговых органов. За это время была создана теоретическая база, которая и по сей день считается многими специалистами одной из лучших в мире. Тем не менее с принятием в 1987 году закона о совместных предприятиях, следствием которого явился прилив в российскую экономику западного капитала, возникла проблема непрозрачности информации для иностранных,

инвесторов. Кроме того, старая система разрабатывалась, ориентируясь в основном на промышленные предприятия, и не отвечала потребностям других сфер деятельности — финансовой, инвестиционной, информационной и других. Она также не могла обеспечить максимальную эффективность решений, принимаемых в процессе функционирования организации. Все это вызвало необходимость реформирования отечественной системы бухгалтерского учета.

Переход российского бухгалтерского учета на применение международных норм происходил постепенно: в 1992 году вышло распоряжение Председателя Верховного Совета РФ «О переходе Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики», а также новый План счетов и Положение о бухгалтерском учете и отчетности. Эти документы закрепили несколько принятых в международной отчетности принципов - обособленности, непрерывности и непротиворечивости. Далее процесс изменений в российском учете получил развитие с принятием в 1994 году Положения об учетной политике предприятия, в котором вводились принципы осмотрительности, приоритета содержания перед формой и временной определенности фактов хозяйственной деятельности. И, наконец, в 1997 году было принято решение о переходе российской системы учета и отчетности на Международные стандарты финансовой отчетности.

Значение МСФО для отечественного бухгалтерского учета сегодня трудно преувеличить, поскольку они официально приняты в качестве базы реформируемой российской системы учета.

Это решение основывалось на том, что Международные стандарты обладают рядом существенных преимуществ для использования в качестве основы реформирования отечественной системы учета. Во-первых, они имеют международное признание. Во-вторых, МСФО специально разрабатывались для стандартизации и гармонизации учета в разных странах, что делает их относительно менее сложными и дешевыми для применения по сравнению с существующими стандартами развитых стран.

В-третьих, они создавались с целью обобщить накопленный международный бухгалтерский опыт. Несмотря на конкуренцию со стороны ГААР США, МСФО аккумулируют все новое, возникшее в области бухгалтерского учета и отчетности за длительный период в странах с рыночной экономикой. Иными словами, МСФО отражают особенности именно рыночной экономики, переход к которой является целью общего процесса российских реформ последнего десятилетия.

Кроме того, как показывает международная практика, составление отчетности по международным стандартам обеспечивает ее прозрачность и надежность — характеристики, имеющие первостепенное значение для инвесторов. Таким образом, применение именно этих правил способно открыть российским компаниям доступ на международные рынки капитала.

Нужно отметить и то, что МСФО наиболее полно отражают интересы всех групп пользователей при особом внимании к инвесторам и обеспечивают высокую информативность отчетности, что позволяет принимать наиболее эффективные решения. Хотя, по мнению американских специалистов, МСФО уделяют недостаточно внимания интересам инвесторов по сравнению с ГААР США, и в этом направлении Комитетом по международным стандартам сейчас ведется работа.

И, наконец, использование МСФО способствует развитию самой профессии. Расширяя полномочия и обязанности бухгалтера, оно потребует от него больших знаний и навыков, роста профессионализма, повышая статус бухгалтера в обществе, приводя к пониманию значения бухгалтерского учета в устойчивом развитии экономики.

Принятие решения о переходе на МСФО получило отражение в двух документах: Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России и Программе реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в РФ в соответствии с МСФО.

Одним из пунктов Программы является разработка отечественных стандартов бухгалтерского учета — положений по бухгалтерскому учету.

На сегодняшний день утверждено 15 ПБУ из 22 запланированных. Попытаемся провести аналогию с МСФО в виде таблицы сравнения, что поможет системно представить возможность сопоставления этих двух систем:

№	Название	Аналог из МСФО
ПБУ 1/98	“Учетная политика предприятия”	Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности
ПБУ 2/94	“Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство”	МСФО 11 “Договоры подряда”
ПБУ 3/00	“Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте”	МСФО 21 “Влияние изменений валютных курсов”

№	Название	Аналог из МСФО
ПБУ 4/96	“Бухгалтерская отчетность организации”	МСФО 1 “Представление финансовой отчетности”
ПБУ 5/01	“Учет материально-производственных запасов”	МСФО 2 “Запасы”
ПБУ 6/01	“Учет основных средств”	МСФО 16 “Основные средства”, МСФО 4 “Учет амортизации”
ПБУ 7/98	“События после отчетной даты”	МСФО 10 “Условные события и события, произошедшие после отчетной даты”
ПБУ 8/01	“Условные факты хозяйственной деятельности”	МСФО 37 “Резервы, условные обязательства и условные активы”
ПБУ 9/99	“Доходы организации”	МСФО 18 “Выручка”
ПБУ 10/99	“Расходы организации”	Нет аналога. В МСФО расходы разбиты на группы
ПБУ 11/00	“Информация об аффилированных лицах”	МСФО 24 “Раскрытие информации о связанных сторонах”
ПБУ 12/00	“Сегментарная отчетность”	МСФО 14 “Сегментная отчетность”
ПБУ 13/00	“Учет государственной помощи”	МСФО 20 “Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи”
ПБУ 14/00	“Учет нематериальных активов”	МСФО 38 “Нематериальные активы”
ПБУ 15/01	“Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию”	МСФО 23 «Затраты по займам», МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

Было разработано также ПБУ «Прибыль на акцию» на основе МСФО 33 «Прибыль на акцию», но впоследствии преобразовано в Методическое указание по расчету прибыли на акцию. Кроме того, при составлении консолидированной отчетности разрешено прямо использовать соответствующий стандарт из МСФО (МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании»).

Как видно, практически каждый отечественный стандарт имеет аналог из МСФО. В процессе утверждения отечественные ЛБУ получают рецензии от Комитета по международным стандартам финансовой отчетности,

В качестве более наглядной иллюстрации степени влияния принципов МСФО на российскую систему бухгалтерского учета можно использовать следующую таблицу, касающуюся теперь уже принципов учета:

Принцип МСФО	Содержание	Российские требования и допущения
Базовые предположения:		
Принцип начислений.	Хозяйственные операции относятся к тому периоду, в котором были совершены, а не оплачены	Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности*. В целях бухгалтерского учета в России может применяться <u>только</u> этот метод. Кассовый метод применим для налоговых целей.
Принцип продолжающейся деятельности	Предприятие нормально функционирует и будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем.	Допущение непрерывности деятельности*. Понятие “обозримое будущее” ограничивается 12-ю месяцами.
Требования к качеству информации:		
Понятность	Информация должна быть понятной для квалифицированного пользователя.	Принцип не декларируется, но обусловлен стандартной формой и содержанием отчетности.
Уместность:	Информация уместна, если она влияет на экономические решения, помогает оценивать события или исправлять ошибки.	Не декларируется, но можно провести аналогию с требованием полноты*.
• существенность	Качественная характеристика. Информация существенна, если ее отсутствие может повлиять на решение пользователя.	Количественная характеристика (может быть абсолютной и относительной) – 5% от конечного результата. Важна для определения обычных видов деятельности.

*Принцип отражен в ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».

Принцип МСФО	Содержание	Российские требования и допущения
• ценность для прогнозирования и оценки результатов	Информация должна быть полезна для составления прогнозов, несмотря на то, что она относится к прошлым событиям и служит для оценки результатов деятельности.	Принцип не декларируется, но обусловлен стандартным подбором показателей отчетности.
Достоверность:	Информация достоверна, если она не содержит ошибок и пристрастных оценок и правдиво отражает реальное положение организации.	Новое понятие достоверности соответствует принятому в МСФО, кроме того, существует старое требование соответствия действующим правилам и нормативным актам.
• правдивость	Информация должна правдиво отражать хозяйственную деятельность.	Принцип не декларируется, но отчасти покрывается требованием документирования хозяйственных операций.**
• приоритет содержания перед формой	Факты хозяйственной деятельности отражаются исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания.	Требование приоритета содержания перед формой* – соответствует международному. Пример: Согласно ПБУ 5/98 материально-производственные запасы должны оцениваться по полным фактическим затратам на приобретение, хотя действующий план счетов не содержит счета, пригодного для аккумуляции этих затрат.
• нейтральность	Информация не должна содержать пристрастных оценок.	Принцип закреплён в ПБУ 4/99. На практике информация нацелена на снижение налоговых выплат.

**Принцип отражен в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

(Следует отметить, что помимо перечисленных выше принципов положение «Учетная политика организации» содержит также допущение имущественной обособленности и требование непротиворечивости.)

Принцип МСФО	Содержание	Российские требования и допущения
• осматрительность	Большая готовность к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов.	Требование осматрительности*. Соответствует международному принципу.
• полнота	Информация должна быть полной как с точки зрения ее существенности, так и затрат на ее подготовку.	Требование полноты* предполагает полноту отражения фактов в учете. Кроме того, для целей бухгалтерского учета все затраты включаются в себестоимость.
Сравнимость	Измерение и отражение событий должны проводиться последовательно в течение определенного периода времени. Пользователи должны быть информированы об учетной политике предприятия, об изменениях в ней и результатах этих изменений.	Допущение последовательности применения учетной политики* соответствует международному принципу.
Ограничения на уместность и надежность:	Уместность и надежность информации могут быть ограничены в силу следующих причин:	Ограничения не декларируются, но так как они весьма логичны, то скорее всего применяются на практике.
• своевременность	Вся значимая информация без задержки включена в отчет, который представлен вовремя.	Требование своевременности*. Соответствует международному.
• соотношение затрат /выгода	Выгода от получения информации должна превышать издержки ее получения	Ограничение не декларируется, но скорее всего соблюдается.
• соотношение качественных характеристик	Должно быть достигнуто оптимальное соотношение уместности и надежности. Относительная важность характеристик определяется в каждом отдельном случае профессиональным суждением.	Ограничение не декларируется, но скорее всего соблюдается.

Принцип МФСО	Содержание	Российские требования и допущения
Критерии признания:		
Вероятность изменения выгоды	Существует вероятность притока или оттока экономических выгод, связанных с данным элементом.	Критерием признания элементов финансовой отчетности в отечественном учете является наличие первичного документа.
Достоверность измерения	Элемент имеет стоимость, которая может быть надежно измерена или оценена.	
Виды оценки:		
Первоначальная стоимость	<u>Активы</u> : сумма, затраченная на приобретение средств. <u>Обязательства</u> : сумма, полученная в обмен на обязательство.	Понятие соответствует международному.
Текущая стоимость	<u>Активы</u> : сумма, необходимая в настоящий момент для замены существующих средств. <u>Обязательства</u> : сумма, необходимая для оплаты обязательства в настоящий момент.	Восстановительная стоимость – понятие соответствует международному.
Стоимость реализации	<u>Активы</u> : сумма, которая может быть получена от продажи средств. <u>Обязательства</u> : сумма, необходимая для погашения при нормальном течении бизнеса.	Ликвидационная стоимость – понятие соответствует международному.
Приведенная стоимость	<u>Активы</u> : дисконтированная стоимость будущих чистых поступлений. <u>Обязательства</u> : дисконтированная стоимость будущих чистых отчислений.	В нормативных документах понятие отсутствует.
Справедливая стоимость	Стоимость, по которой средства могут быть обменены между осведомленными и желающими это сделать сторонами в ближайшем будущем.	В нормативных документах понятие отсутствует.

Таким образом, можно сделать вывод, что российский бухгалтерский учет основывается на тех же принципах, что и международный. Выяснив концептуальное соответствие принципов учета, рассмотрим теперь проблемы сопоставления основных элементов отчетности, анализируя МФСО и российские нормативные акты по бухгалтерскому учету.

В МФСО выделяются пять элементов финансовой отчетности, а именно: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы (п. 47 Принципов). Об элементах финансовой отчетности говорится в Концепции по бухгалтерскому учету в рыночной экономике России, которая содержит аналогичные Принципам МФСО нормы:

- элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, являются имущество, кредиторская задолженность и капитал;
- элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности организации, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы организации.

В российских же нормативных актах отсутствуют четкое понятие элементов финансовой отчетности и единые принципы их классификации. Об этом свидетельствует несовпадение классификации элементов бухгалтерской отчетности (ПБУ 4/99) и классификации разделов и кодов счетов, косвенно задаваемой Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации. Статьи актива бухгалтерского баланса располагаются в отчетности по степени возрастания ликвидности, счета в новом Плане счетов не выдерживают логики построения баланса. Это можно заметить, например, внутри раздела I: счету «Основные средства» присвоен код 01, в то время как в отчетности статья «Основные средства» следует за статьей «Нематериальные активы»; счету «Финансовые вложения» присвоен код 58, он является предпоследним в разделе «Денежные средства» Плана счетов, вместе с тем, в балансе статья «Финансовые вложения» раздела «Оборотные активы» расположена перед группой статей «Денежные средства» и так далее.

Следует отметить, что во многих странах с развитой экономикой нет единого Плана счетов и Инструкции по его применению в нашем понимании. Объясняется это, скорее всего тем, что основополагающие положения по составлению бухгалтерской отчетности устанавливаются стандартами. Следовательно, если развитие российского бухгалтерского учета идет по пути

разработки национальных стандартов, необходимо представлять себе назначение и статус каждого принимаемого в процессе реализации Программы реформирования документа, каковым является и План счетов.

Активы. Следуя МСФО, это ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий и заключающие в себе будущие выгоды. Близкое по смыслу к МСФО определение сформулировано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, однако при этом документ оперирует понятием не «активы», а «имущество». Понятие «имущество» же определяется через термин «хозяйственные средства». Возникает вопрос: «хозяйственные средства» и «ресурсы» — это одно и то же? Но в настоящее время в нормативных актах идет замена понятия «имущество» на понятие «активы». Таким образом, отсутствие единой терминологии очевидно. Процесс замены понятий свидетельствует о попытке отойти от юридических терминов, поскольку юридический смысл понятия не всегда правильно отражает экономическую сущность явления.

Обязательства. Обязательство - это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду (п. 49 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности). Таким образом, в международной практике обязательства имеют следующие характерные особенности:

- 1) обязательство влечет за собой, как правило, будущую передачу актива;
- 2) обязательство необходимо исполнить даже в случае потери выгоды;
- 3) обязательство обусловлено прошлыми событиями.

Понятие «обязательство» российскими нормативными актами по бухгалтерскому учету не определено. В целях идентификации обязательств можно опираться лишь на документы рекомендательного характера (Концепцию бухгалтерского учета в рыночной экономике России, а также гражданское законодательство). В Концепции сформулировано понятие «кредиторская задолженность», содержание которого близко к термину «обязательство» МСФО:

«Кредиторской задолженностью признается существующее на отчетную дату обязательство организации, которое является следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку ресурсов организации, которые должны были принести ей экономические выгоды» (п. 7.3).

Согласно ст. 307 ГК РФ,

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

2. Обязательства возникают из договора вследствие причинения вреда и из иных оснований, указанных в настоящем Кодексе».

Очевидно, что понятие «обязательство» в ГК отличается от бухгалтерского, оно здесь шире.

В соответствии с МСФО все обязательства, в зависимости от степени определенности времени и суммы их исполнения, можно разделить следующим образом:

- обязательства, признанные как кредиторская задолженность (продавцу за купленный товар, по налоговым платежам, по кредитам и т. д.);
- обязательства, признанные в балансе как резервы, то есть существующие на отчетную дату обязательства организации, которые с большой вероятностью приведут к оттоку экономических выгод и величина которых может быть достоверно оценена (МСФО 37) (продажа товара с гарантией и пр.);
- обязательства, не признанные в балансе (так называемые условные обязательства), те, вероятность оттока экономических выгод в связи с которыми невелика, либо их величина не может быть достоверно оценена (иск и т. д.);
- возможные обязательства, также не признанные в балансе, но которые могут возникнуть в зависимости от того, произойдет или нет в будущем некоторое событие, например, единичная гарантия по займу, выданная третьим лицом.

Кроме классификации, описанной выше, возможно, но не обязательно, деление признаваемых в балансе обязательств на краткосрочные (текущие) и долгосрочные в соответствии с МСФО 1.

Что касается российской классификации, то согласно ей обязательства (кредиторская задолженность) подразделяются на краткосрочные (до 1 года) и долгосрочные (свыше 1 года). Классификация же в зависимости от степени определенности времени и исполнения обязательств присутствует в ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» и соответствует МСФО. ПБУ 8/01 [13] ввело специальное понятие «условные факты хозяйственной деятельности», которое допускает возмож-

ность возникновения условных обязательств и их отражение в бухгалтерском балансе, в виде специальной учетной категории в ЛБУ 8/01 [13] присутствуют и «резервы». Можно утверждать, что с недавнего времени (ПБУ8/01 вступило в силу с 01.01.2002) результаты таких операций, как выдача гарантий, судебные иски и пр., в соответствии с ПБУ отражаются в балансе и в соответствии с МСФО тоже. В результате возможная ранее различная структура обязательств в бухгалтерском балансе в зависимости от применяемых стандартов теперь не является угрозой несопоставимости отчетности.

Основные проблемы в связи с учетом обязательств возникают в связи с идентификацией обязательств в спорных случаях, либо в случаях, конкретно не описанных в нормативных актах. Проблемы пользователей в данном случае заключаются в получении искаженной, недостоверной информации об обязательствах предприятия, а следовательно, и о капитале, что может существенно повлиять на процесс принятия экономических решений, например об инвестировании средств в акции.

Капитал. Трактовка капитала по МСФО обусловлена тем, что в случае ликвидации компании кредиторы имеют приоритет перед собственниками и их требования удовлетворяются в первую очередь. Вследствие того, что в международной практике капитал рассматривается как разница между активами и обязательствами, он иногда называется чистым капиталом или чистыми активами компании. В п. 49 Принципов капитал определен как «доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств».

В нашей нормативной базе определение отсутствует, и мы снова находим его в Концепции «капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности». Таким образом, понятие капитала здесь аналогично по содержанию определению из МСФО.

МСФО не содержат специального стандарта, посвященного вопросам учета операций с собственными акциями. Хотя существуют две интерпретации ПКИ 16 «Акционерный капитал — вновь приобретенные собственные долевые инструменты» и ПКИ 17 «Капитал — затраты на сделки с собственными долевыми инструментами». Отсутствие специального стандарта по данной тематике объясняется в том числе и наличием в разных странах весьма различных требований, предъявляемых к выпуску и обращению ценных бумаг, а также требований, касающихся ограничений на операции с акционерным капиталом. Например, в США выпускаются безноминальные акции, а в некоторых стра-

нах отсутствует понятие уставного капитала как некоторой фиксированной величины, в то время как в других, в том числе в России, уставный капитал является одним из ключевых объектов гражданского законодательства.

В отсутствие специальных международных стандартов, посвященных вопросам учета взносов акционеров в капитал предприятия, источниками информации об основных принципах учета и представления в отчетности операций с собственными акциями являются Принципы МСФО, МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», а также упомянутые выше ПКИ 16 и ПКИ 17.

В российской нормативной базе также отсутствует стандарт, посвященный вопросам учета операций с собственными акциями (уставным капиталом). Источниками информации являются Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Инструкции по применению Плана счетов. Приказ Минфина РФ №2 от 15.01.97 «О порядке отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами», письма Минфина РФ, разъясняющие вопросы учета отдельных операций с собственными акциями.

Требования МСФО и российского законодательства к оценке имущества, внесенного в оплату акций, различны, хотя общим для них является обращение к рыночной стоимости. В соответствии с МСФО оценка имущества, внесенного в оплату акций, указанная в учредительном договоре, может существенно отличаться от той величины, по которой это имущество будет признано в бухгалтерском учете общества. В этом проявляется и один из важнейших принципов МСФО — принцип приоритета экономического содержания над юридической формой, который в данном случае состоит в признании актива по его реальной, экономической стоимости, в отличие от формальной величины, указанной в учредительном договоре.

В соответствии с российскими правилами ведения учета оценка имущества, внесенного в оплату акций, для целей бухгалтерского учета совпадает с величинами, указанными в учредительном договоре. В данном случае приоритет юридической формы над экономическим содержанием как традиционно преобладающий принцип российского учета проявляется наиболее ярко.

Учет доходов и расходов у нас регламентируется ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Комментируя общее для обоих ПБУ, необходимо отметить сле-

дующую их принципиальную особенность: оба стандарта представляют собой взаимосвязанную систему, элементы которой находятся в тесной зависимости и определяют друг Друга. Оба ПБУ имеют одинаковую структуру:

1. Общие положения.
2. Доходы (расходы) от обычных видов деятельности.
3. Прочие поступления (расходы).
4. Признание доходов (расходов).
5. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

Впервые понятия доходов и расходов, близкие по смыслу к содержанию МСФО, были сформулированы для целей бухгалтерского учета опять же в Концепции. В содержании ПБУ понятия несколько уточняются.

Доходы и расходы квалифицируются через определение капитала организации. Вместе с тем понятие капитала в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета, как уже было отмечено, в настоящее время в нормативной базе отсутствует. Кроме того, определение доходов и расходов, способов их признания и учета важно не только само по себе, но главным образом потому, что через них необходимо выйти на квалификацию финансовых результатов.

Доходы. Согласно п. 70 раздела «Принципы» МСФО доходом является приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала. Из определения следует, что доходы не всегда могут быть связаны с физическим поступлением активов. Таким образом, доходом должны признаваться прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг, например.

Определение дохода, приведенное в ПБУ 9/99, по смыслу близко к определению, приведенному в разделе МСФО «Принципы»:

«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)».

Вместе с тем необходимо отметить, что определение доходов, приведенное в ПБУ 9/99, несколько сужает понятие «доходы», по сравнению с МСФО, поскольку увеличение экономических выгод связывается с поступлением активов. Следовательно, если увеличение экономических выгод произойдет не в ре-

зультате поступления активов, то формально такое увеличение не должно признаваться доходом. Однако согласно п. 8 ПБУ 9/99 «сумма дооценки активов» относится к внереализационным доходам. Налицо проблема недостаточной проработанности ПБУ 9/99. Кроме того, в определении дохода, приведенном в Принципах (как и в Концепции [7]), понятие «доход» связывается с отчетным периодом. В определении дохода ПБУ 9/99 указание на отчетный период отсутствует.

В Общих положениях ПБУ 9/99 приведен перечень поступлений от других юридических и физических лиц, не признаваемых доходами. Общим для всех этих поступлений является обстоятельство, что они не приводят к увеличению капитала организации, а следовательно, по определению не могут относиться к доходам. Таким образом, несмотря на внешнее сходство определений дохода, приведенных в МСФО и российских нормативных актах, определение, данное в ПБУ 9/99, в контексте исключений не дает должного определения дохода. На практике внимание обращается, как правило, на исключения. Таким образом, под доходами понимаются все виды поступлений, не поименованные в качестве исключений. Естественно, смысл термина «доход» при таком толковании изменяется.

Расходы. «Уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанное с его распределением между участниками» — так определяются расходы в п. 70 Принципов МСФО. Как следует из определения, к расходам также относится уменьшение экономических выгод в результате истощения активов, когда собственно активы не выбывают, но их стоимость снижается.

ПБУ 10/99 является во многом зеркальным отражением ПБУ 9/99. согласно ПБУ 10/99 расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов. Согласно разделу «Принципы» МСФО к расходам относится и уменьшение экономических выгод в результате истощения активов, когда собственно активы не выбывают, но их стоимость снижается. Формально определение ПБУ не учитывает этой возможности, хотя в соответствии с п. 12 ПБУ 10/99 суммы уценки активов относятся к внереализационным расходам. Выплата дивидендов акционерам попадает под определение расхода, данного в ПБУ, в то время как в соответствии с МСФО распределение прибыли расходом не считается. Также как и при определении доходов в определении расходов они не связываются с отчетным периодом.

Итак, представим ранее описанные различия в виде сравнительной табл.:

Элементы финансовой отчетности		
Элемент	Согласно МСФО	Согласно ПБУ или Концепции
Активы	Ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий и заключающие в себе будущие выгоды.	Имущество, принадлежащее организации на праве собственности или ином вещном праве.
Обязательства	Обязательства компании, существующие на данный момент, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих изъятий ресурсов и уменьшений выгод.	Источники средств предприятия.
Капитал	Собственные активы предприятия после вычета обязательств.	Понятие соответствует международному.
Доходы	Увеличение капитала не за счет вкладов собственников.	Понятие соответствует международному.
Расходы	Уменьшение капитала не за счет вкладов собственников.	Понятие соответствует международному.

Следует еще раз отметить, что некоторые элементы имеют определения, соответствующие МСФО, лишь в Концепции, но не в нормативной базе (ПБУ).

Требование полноты и понятности представляемой в отчетности информации предполагает значительный объем дополнительно раскрываемой информации. При этом, кроме того, что предприятие должно пояснить все представленные в бухгалтерских отчетах статьи, МСФО, а также российские ПБУ требуют от него также раскрытия иной информации, необходимой внешним пользователям для принятия экономических решений. Большинство из анализируемых далее требований международных и российских стандартов являются относительно новыми для российских предприятий. Однако современный этап развития международных финансовых рынков требует максимальной прозрачности и сопоставимости финансовых отчетов пред-

приятий которые приходят на рынок в целях привлечения дополнительных инвестиций. И России необходимо сейчас обратить внимание на основы цивилизованного представления и раскрытия финансовой информации предприятиями, которые являются либо могут стать объектами инвестиционной деятельности. Потому хотелось бы рассмотреть некоторые требования к раскрытию и представлению информации в финансовой отчетности.

Условные факты хозяйственной деятельности. ПБУ 8/98 «Условные факты хозяйственной деятельности» было основано на МСФО 10 «Условные события и события после отчетной даты», который перестал действовать в части, касающейся раскрытия информации об условных событиях, с отчетного периода, начинающегося после 1.07.99. В 1998 году комитетом по МСФО был принят МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», в котором были коренным образом пересмотрены принципы формирования и раскрытия информации об условных событиях.

В целом, основные отличия ПБУ 8/98 от подходов МСФО в части условных событий состояли в следующем. ПБУ 8/98, аналогично МСФО110, определяло условные события, исполнение которых зависит от того, произойдут или нет в будущем определенные действия, результатом которых является условная прибыль (убыток). МСФО 37 оперирует понятиями «условный актив», «условное обязательство» и «резервы», причем в учете и, соответственно, отчетности признаются только резервы. Таким образом, МСФО (а теперь и ПБУ 8/01) отказались от использования понятия «условная прибыль (убыток)». МСФО 37 устанавливает жесткие критерии признания резерва (существование на отчетную дату обязательства как результата прошлых событий, большую вероятность оттока экономических выгод для исполнения этого обязательства, возможность сделать надежную оценку величины обязательства), в то время как для признания условного убытка, согласно старому ПБУ 8/98, достаточно было того, чтобы существовала вероятность того, чтобы будущие события подтвердили факт существования обязательства на отчетную дату, и обязательство (либо обесценение актива) могло быть надежно оценено. То есть критерии признания были значительно сужены. Но принятое в октябре прошлого года ПБУ8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» теперь оперирует теми же понятиями и соответствует МСФО.

События после отчетной даты. Порядок учета и раскрытия в отчетности событий после отчетной даты определен МСФО 10. На основе него во исполнение Программы реформирования разработано ПБУ 7/98. МСФО 10 применяется компаниями, публикующими финансовую отчетность. В отличие от МСФО 10, ПБУ 7/98 устанавливает порядок отражения такой информации для всех коммерческих организаций (кроме кредитных), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, независимо от публикации бухгалтерской отчетности. Кроме того, в ПБУ 7/98 указано, что оно «применяется при установлении особенностей раскрытия событий после отчетной даты в бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства» (п.2). Таким образом, ПБУ 7/98 расширена сфера применения по сравнению с МСФО 10.

МСФО 10 определяет события после отчетной даты следующим образом:

«События, происходящие после отчетной даты, — это те события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят между отчетной датой и принятием решения о публикации финансовой отчетности. Могут быть выделены два типа таких событий: дающие дополнительное подтверждение условиям, которые имелись на отчетную дату, и указывающие на условия, возникающие после отчетной даты».

•Для учета и раскрытия в отчетности событий после отчетной даты важен определенный период, ограниченный двумя датами. В качестве отчетной даты принимается последний день отчетного периода. «Принятие решения о публикации отчетности» связано с датой утверждения финансовой отчетности к публикации для внешних пользователей. Кроме того, в п. 24 МСФО 10 отмечается, что «процесс утверждения финансовой отчетности к публикации варьируется в зависимости от структуры управления и методов, используемых при подготовке и завершении финансовой отчетности». Следовательно, важна не столько дата утверждения отчетности, а факт того, что работа над отчетностью полностью завершена и отчетность может представляться внешним пользователям.

Согласно ПБУ 7/98 «событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный период» (п.

3). Следовательно, событием после отчетной даты будет являться не любое событие, произошедшее в указанном периоде, а такое событие, которое оказало или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств и результаты деятельности. Аналогично МСФО, ПБУ 7/98 относит к событиям после отчетной даты два, упомянутых при обсуждении обязательств, типа событий.

Как и МСФО 10, ПБУ 7/98 определяет период, в течение которого происходят события после отчетной даты. Но с точки зрения МСФО 10 важна не столько дата утверждения отчетности (в зависимости от различных организационных структур компаний такой датой может быть определена дата утверждения финансовой отчетности советом директоров или наблюдательным советом, либо дата подписания финансовой отчетности уполномоченными лицами компании), а факт того, что работа над отчетностью полностью завершена и отчетность может предоставляться внешним пользователям. В соответствии с ПБУ 7/98 и другими нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет, в бухгалтерской отчетности будут отражаться события после отчетной даты, произошедшие в периоде, рамки которого строго определены законодательством.

МСФО 10 не дает отдельного определения существенного события, равно как и количественного показателя существенности. При определении существенности информации используется общий подход, сформулированный в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности следующим образом: «информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности». Кроме того, в параграфе 12 Предисловия к МСФО указано, что Международные стандарты финансовой отчетности не предназначены для применения к несущественным статьям.

В ПБУ 7/98 особо обращается внимание на отражение в бухгалтерской отчетности существенного события после отчетной Даты. «Событие после отчетной даты признается существенным, если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации. Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из требований положений нормативных актов по бухгалтерскому учету» (п. 6 ПБУ 7/98).

Вопрос отражения в бухгалтерской отчетности данных об активах и обязательствах, подлежащих корректировке с учетом событий после отчетной даты, рассмотрен в п. 9 ПБУ 7/98 с приведением конкретного примера об отражении списания дебиторской задолженности в связи с банкротством одного из дебиторов. Согласно ПБУ 7/98 при получении информации о банкротстве дебитора до момента представления годовой бухгалтерской отчетности организация должна уменьшить числящуюся в учете дебиторскую задолженность на сумму задолженности дебитора, объявленного в установленном порядке банкротом.

В то же время в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (п. 77) указано, что дебиторская задолженность, нереальная для взыскания, должна списываться по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации. Следовательно, для списания дебиторской задолженности на убытки организации одного факта получения информации об объявлении дебитора банкротом недостаточно.

Приведенный пример свидетельствует об имеющейся внутренней несогласованности отдельных положений ПБУ 7/98 и Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Информация по сегментам. ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» разработано на основе, и в основных своих моментах соответствует содержанию, Международного стандарта финансовой отчетности 14 «Сегментная отчетность». В нем установлены правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (за исключением кредитных организаций).

Необходимость представления информации по сегментам вызвана процессами интеграции производства и капитала. Расширение сфер и географии предпринимательской деятельности обуславливает необходимость агрегирования отчетных данных, часто неоднородных. Проблема агрегирования информации приобрела еще более острый характер в связи с развитием крупных фирм-конгломератов, образовавшихся путем поглощения или покупки; большого числа предприятий, осуществляющих самые разнообразные виды деятельности. Объединение фирм приводит к потере информации для инвесторов, чьи интересы со-

гласно МСФО являются преобладающими при составлении финансовой отчетности, поскольку, если до объединения каждая фирма представляла собственные отчеты, то объединенная фирма только один. Кроме того, доступность только агрегированных данных усложняет оценку фирм-конгломератов и прогнозирование их будущей деятельности.

В соответствии с параграфом 9 МСФО 14:

Отраслевой сегмент — это выделяемый компонент компании, который участвует в производстве отдельного товара услуги или группы связанных товаров или услуг, и который подвержен рискам и прибылям, отличным от рисков и прибылей других отраслевых сегментов. При определении того, являются ли товары и услуги связанными, должны рассматриваться следующие факторы:

- характер товаров и услуг;
- характер производственных процессов;
- тип и класс клиента для товаров и услуг;
- методы, использованные для распространения товаров предоставления услуг; и
- если это применимо, характер регулирующей среды, например, банковские, страховые и коммунальные предприятия.

Географический сегмент — это выделяемый компонент компании, который участвует в производстве товаров или услуг в конкретной экономической среде и который подвержен рискам и прибылям, отличным от рисков и прибылей компонентов, действующих в других экономических условиях. При определении географических сегментов должны учитываться следующие факторы:

- сходство экономических и политических условий;
- отношения между операциями в разных географических районах;
- близость операций;
- специальные риски, связанные с операциями в конкретном районе;
- правила валютного контроля;
- лежащие в основе валютные риски.

Отчетный сегмент — это отраслевой или географический сегмент, определенный на основе приведенных выше определений. Для которого, согласно МСФО 14, требуется представление сегментной информации.

Пунктом 33 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности установлено требование, согласно которому бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы (аналогичная норма предусмотрена п. 8 ПБУ 4/99). Выполнение данного требования для многих организаций означало сведение воедино бухгалтерской отчетности филиалов, которые не являлись по законодательству юридическими лицами, но имели обособленные балансы и свои расчетные счета.

Вместе с тем, на основании агрегированных данных бухгалтерской отчетности практически невозможно получить адекватные оценки риска, тенденций роста, разнообразия видов деятельности многоотраслевых фирм и фирм с географическими или потребительскими сегментированными рынками. Это обуславливает необходимость раскрытия деятельности основных сегментов предприятий, а также выделения информации об их прибыльности.

ПБУ 12/2000 требует выделения в рамках единой бухгалтерской отчетности информации по сегментам. Таким образом, внешние, равно как и внутренние пользователи бухгалтерской отчетности получают возможность проведения анализа как в целом по организации, так и в разрезе отдельных видов деятельности или в части обособленных подразделений организации, находящихся в различных географических зонах.

Раскрытие информации по сегментам в бухгалтерской отчетности позволит заинтересованным пользователям оценить финансовые результаты деятельности организации, перспективы ее развития, подверженность рискам для целей принятия обоснованных решений относительно той или иной организации.

Из текста ПБУ 12/2000 следует, что сегмент представляет собой некий обособленный компонент организации, который выделяется в общей деятельности организации по уровню риска или получению прибыли.

При этом сегменты различаются:

- по видам деятельности (операционные сегменты);
- по географическому расположению (географические сегменты).

Операционный сегмент — это деятельность организации по производству определенного товара, выполнению определенной

работы, оказанию определенной услуги или однородных товаров, работ, услуг, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг. Географический сегмент — это деятельность организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации.

Таким образом, для целей составления отчетности организация как бы «разделяется» на ее составные части.

Одной из главных проблем отражения сегментов предприятия выступает выбор логики сегментирования. Перечень сегментов, информация по которым раскрывается в бухгалтерской отчетности, устанавливается организацией самостоятельно исходя из ее организационной и управленческой структуры.

Операционный или географический сегмент считается отчетным в соответствии с п. 9 ПБУ 12/2000, если:

— значительная величина его выручки получена от продажи внешним покупателям;

— выполняется одно из следующих условий:

- выручка от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами данной организации составляет не менее 10% общей суммы выручки (внешней и внутренней) всех сегментов;
- финансовый результат деятельности данного сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 10% суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов (в зависимости от того, какая величина больше в абсолютном значении);
- активы данного сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

На отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности организации, должно приходиться не менее 75% выручки организации.

Если на отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности, приходится менее 75% выручки, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты независимо от того, удовлетворяют ли они по отдельности вышеприведенным условиям, предусмотренным пунктом 9 ПБУ 12/2000 или нет.

Поскольку в п. 9 ПБУ 12/2000 не сказано, что означает «значительная величина выручки» от продажи внешним покупателям, организации следует принять собственное решение по количественному порогу данного критерия при решении вопроса о квалификации сегмента в качестве отчетного.

Если обратиться к Международным стандартам финансовой отчетности, то сегмент признается отчетным, если «большинство из его доходов получается за счет продаж внешним покупателям» (п. 35 МСФО 14). «Большинство» можно определить как более 50%. Вместе с тем ПБУ говорит лишь о «значительной» величине выручки.

Согласно п. 11 ПБУ 12/2000 «отчетный сегмент, выделенный в периоде, предшествовавшем отчетному, должен выделяться в отчетном периоде независимо от того, удовлетворяет ли он в отчетном периоде условиям, предусмотренным пунктом 9 настоящего Положения». Жесткая формулировка ПБУ 12/2000 влечет за собой необходимость признания того или иного сегмента отчетным во всех последующих периодах, если однажды он был признан таковым, поскольку удовлетворял требованиям п. 9 ПБУ. Вместе с тем необходимо отметить, что согласно МСФО 14 сегмент, не считающийся отчетным в текущем периоде, но считавшийся отчетным в предшествующем периоде, должен продолжать оставаться отчетным, если он является значимым с точки зрения менеджеров компании (например, в процессе разработки будущей рыночной стратегии).

Пункт 12 ПБУ 12/2000 содержит закрытый перечень доходов, расходов и обязательств, которые не являются доходами, расходами и обязательствами отчетного сегмента, следовательно, не перечисленные в нем доходы, расходы, активы и обязательства, соответственно, относятся к сегменту. Вместе с тем параграф 16 МСФО 14, определяя доходы, расходы, активы и обязательства сегмента, относит их непосредственно к операционной деятельности сегмента, исключая при этом инвестиционную и финансовую деятельность.

Напомним, что определение операционной, инвестиционной и финансовой деятельности приводится в параграфе 6 МСФО 7, в соответствии с которым:

«Операционная деятельность — основная, приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой деятельности.

Инвестиционная деятельность — приобретение и реализация долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

нансовая деятельность — деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании».

Как видно, при определении доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к сегменту, могут возникнуть определенные трудности, вызванные различием терминологии, применяемой в МСФО и нормативных актах по бухгалтерскому учету, а также недостаточной проработанностью ПБУ 12/2000. Кроме того, немаловажной проблемой является трактовка трансфертного ценообразования. Согласно п. 12 ПБУ 12/2000 [15] «при формировании информации о выручке (доходах) отчетного сегмента от операций с другими сегментами передачи между ними должны оцениваться на основе фактически применяемых организацией цен.

Основа ценообразования на указанные передачи и изменения этой основы подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности организации...».

Конечный продукт одного сегмента может выступать сырьем для другого, и если передача осуществляется по ценам, превышающим себестоимость, то прибыль появляется уже в момент передачи, т.е. раньше, чем конечный продукт будет продан покупателю за пределами фирмы. Поэтому в соответствии с ПБУ требуется соответствующее раскрытие информации по величине выручки, полученной от продаж внешним покупателям и от операций с другими сегментами.

Еще одна важная проблема, с которой столкнутся предприятия при подготовке отчетности, связана с распределением «совместных» затрат по сегментам. Если сегменты представляют собой достаточно автономно функционирующие подразделения фирмы, то сумма «совместных» затрат может быть небольшой относительно выручки сегментов, но значительно превышающей чистые результаты их деятельности.

В соответствии с п. 13 ПБУ 12/2000 «при распределении между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам, ^Рут применяться разные способы. Организация должна последовательно применять избранную основу распределения между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам», таким образом, способы распределения активов, обязательств, доходов, расходов, относящихся к нескольким отчетным сег-

ментам, не регламентируются ПБУ. Следовательно, для распределения, например, расходов, возможно применять «традиционные» для российского бухгалтерского учета способы — пропорционально:

- прямой заработной плате основных производственных рабочих;
- прямым материальным затратам;
- сумме прямых затрат;
- выручке от продажи продукции (работ, услуг);
- маржинальному доходу от продажи каждого объекта, определяемого как выручка от продажи минус прямые расходы.

В целом, ПБУ 11/2000 в существенных аспектах соответствует МСФО. Основные различия, как было показано выше заключаются в более жесткой трактовке отчетного сегмента, а также элементов финансовой отчетности, относящихся и не относящихся к сегментам. Однако такая жесткость представляется естественной в период перехода от традиционно «зарегулированного» бухгалтерского учета к бухгалтерскому учету на базе профессионального суждения.

Информация об аффилированных лицах. ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах» принято во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и, соответственно, имеет свой «прототип» — МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Необходимо отметить, что требование по раскрытию информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности установлено ПБУ 4/99, согласно п. 27 которого пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать дополнительные данные об аффилированных лицах.

Потребность заинтересованных пользователей в финансовой информации об аффилированных лицах организации обусловлена необходимостью формирования достоверной информации о деятельности организации в целях принятия решений, связанных с инвестициями и предоставлением организации дополнительных финансовых ресурсов. Это особенно актуально для крупных организаций, имеющих большое число дочерних и зависимых обществ. Бухгалтерский учет предполагает, что сделки осуществляются в условиях свободной конкуренции независимыми сторонами. Такое предположение обеспечивает не-

уверенность в том, что при осуществлении сделки устанавливается реальная цена товара или услуги. Порядок ценообразования при осуществлении операций между аффилированными лицами, как правило, существенно отличается от порядка ценообразования при осуществлении операций с другими экономическими субъектами. Именно этим объясняется то, что требования к раскрытию информации об аффилированных лицах изначально устанавливалось антимонопольным законодательством.

В МСФО 24 приведено определение связанных сторон и их перечень.

«Связанная сторона — стороны считаются связанными, если одна сторона может контролировать другую или оказывать значительное влияние на нее в процессе принятия финансовых и оперативных решений» (параграф 5).

К связанным сторонам согласно МСФО 24 относятся:

- 1) компании, которые прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников, контролируют отчитывающуюся компанию, контролируются ею, или вместе с ней находятся под общим контролем (к ним относятся холдинговые компании, дочерние компании и другие дочерние компании одной материнской фирмы);
- 2) ассоциированные компании;
- 3) частные лица, прямо или косвенно владеющие пакетами акций с правом голоса отчитывающейся компании, которые дают им возможность оказывать значительное влияние на деятельность компании, а также ближайшие родственники семьи такого частного лица;
- 4) ключевой управленческий персонал, то есть те лица, которые уполномочены и ответственны за осуществление планирования, управления и контроля за деятельностью отчитывающейся компании, в том числе директора и старшие должностные лица компании, а также их ближайшие родственники;
- 5) компании, значительные пакеты акций с правом голоса в которых принадлежат прямо или косвенно любому лицу, описанному в п. 3 или 4, или лицу, на которое такие лица оказывают значительное влияние. К ним относятся компании, принадлежащие директорам или крупным акционерам отчитывающейся компании, и компании, которые имеют общего с отчитывающейся компанией много ключевого члена управления (см. параграф 3).

ПБУ 11/2000 не вводит новых понятий относительно предмета раскрытия информации: «для целей настоящего Положения под аффилированными лицами понимаются юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц в соответствии с Законом РФ «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках». Таким образом, круг аффилированных лиц определен положениями этого закона. Статья 4 указанного Закона устанавливает, что аффилированными лицами являются физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

«Аффилированными лицами юридического лица являются:

- член его Совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, член его коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;

- лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо;

- лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на акции (вклады, доли), составляющие уставный (складочный) капитал данного юридического лица;

- юридическое лицо, в котором данное юридическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20 процентами общего количества голосов, приходящихся на акции (вклады, доли), составляющие уставный (складочный) капитал данного юридического лица;

- если юридическое лицо является участником финансово-промышленной группы, к его аффилированным лицам также относятся члены Советов директоров (наблюдательных советов) или иных коллегиальных органов управления, коллегиальных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы, а также лица, осуществляющие полномочия единоличных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы...»

ПБУ 11/2000 косвенно ограничивает аффилированных лиц» поименованных в Законе «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках», относя к организациям, которые обязаны раскрывать информацию об

аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности, только акционерные общества (ПБУ распространяется на акционерные общества кроме кредитных организаций), остальные организации могут не раскрывать информацию об аффилированных ли-

Такое решение можно объяснить, но вряд ли с ним можно согласиться. Акционерные общества в силу требований Закона «Об акционерных обществах» обязаны вести учет своих аффилированных лиц и представлять отчетность о них в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации (статья 93). Открытые акционерные общества также обязаны ежегодно опубликовывать в средствах массовой информации, доступных для всех акционеров данного общества, списки аффилированных лиц общества с указанием количества и категорий (типов) принадлежащих им акций (статья 92).

Следует заметить, что МСФО 24 применяется в отношении связанных сторон и операций, осуществленных между отчитывающейся компанией и связанными с ней сторонами. Требования стандарта применяются к финансовой отчетности каждой отчитывающейся компании.

Представление отчетности в соответствии с МСФО необходимо в случае наличия заинтересованного пользователя представляемой отчетности и, соответственно, ни каким образом не связано с организационно-правовой формой предприятия.

При определении организаций, на которые распространяется ПБУ 11/2000, следовало бы подходить исходя не столько из правовой формы, сколько из экономического содержания.

Следует отметить, что в качестве организаций, обязанных публиковать годовую бухгалтерскую отчетность, в Законе «О бухгалтерском учете» названы не только акционерные общества открытого типа, но и страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов), которые могут иметь различные организационно-правовые формы.

Следует также отметить, что в соответствии с Законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» контроль за совершением сделок, в которых имеется заинтересованность, возлагается на общее собрание участников общества. Так, согласно ст. 45 Указанного закона «сделки, в совершении которых имеется заинтересованность члена Совета директоров (наблюдательного совета) общества, лица, осуществляющего функции единоличного исполнительного органа общества, члена коллегиаль-

ного исполнительного органа общества или заинтересованность участника общества, имеющего совместно с его аффилированными лицами двадцать и более процентов голосов от общего числа голосов участников общества, не могут совершаться обществом без согласия общего собрания участников общества». Кроме того, статьей 50 на общество возлагается обязанность по хранению списков аффилированных лиц общества.

Таким образом, распространение действия ПБУ 11/2000 только на акционерные общества нельзя обосновать должным образом ни с юридической, ни с экономической точки зрения.

Согласно МСФО:

Контроль — прямое или косвенное, через дочерние компании, владение более чем половиной акций компании, имеющих право голоса, или существенной частью таких акций, и полномочиями, по уставу или соглашению, позволяющими направлять финансовую и оперативную политику руководства компании.

Значительное влияние (для целей МСФО 24) — участие в принятии решений в сфере финансовой и оперативной политики компании, без права контроля за этой политикой. Значительное влияние может осуществляться несколькими способами, обычно оно принимает форму представительства в совете директоров, но также может реализовываться в виде участия в процессе выработки политики компании, существенных операциях между компаниями, взаимного обмена управленческими кадрами или зависимости от технической информации. Значительное влияние может достигаться с помощью долевого владения, по уставу или соглашению. При долевом владении значительное влияние предполагается в соответствии с определением, содержащимся в МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании» (параграф 5 МСФО 24).

При наличии контроля информация о взаимоотношениях между связанными сторонами должна быть раскрыта независимо от того, проводились ли операции между ними.

Согласно п. 6 ПБУ 11/2000 в бухгалтерской отчетности организации раскрывается информация об аффилированных лицах в случаях, когда:

- контролируется или оказывается значительное влияние на организацию, подготавливающую бухгалтерскую отчетность, другой организацией или физическим лицом;

- организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, контролирует или оказывает значительное влияние на другую организацию.

Как видно в п. 6, возникает новый аспект, относящийся к аффилированным лицам, — контроль и значительное влияние. Определение аффилированных лиц дано в Законе «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках». Возникает закономерный вопрос: охватывают ли два абзаца п. 6 весь перечень аффилированных лиц, приведенный в Законе. Для сравнения заметим, что понятия контроля и значительного влияния в МСФО 24 приводятся в определении связанных сторон. Кроме того, почти в каждой позиции перечня связанных сторон указана степень влияния (контроль или значительное влияние). В ПБУ 11/2000 ситуация обратная — определить аффилированных лиц, которые способны оказать значительное влияние, основываясь на перечне аффилированных лиц Закона, — задача достаточно сложная для бухгалтера.

Относительно применения пункта 6 ПБУ 11/2000 следует отметить следующее. Если, например, контролирующая организация — акционерное общество, а контролируемая организация — общество с ограниченной ответственностью, то информация об аффилированных лицах должна раскрываться только акционерным обществом и не будет раскрываться обществом с ограниченной ответственностью, поскольку ПБУ распространяется на акционерные общества. Таким образом, в результате пользователи получают «однобокое» раскрытие информации об аффилированных лицах.

Согласно п. 7 «организация или физическое лицо контролирует другую организацию, когда такая организация или физическое лицо имеет право:

- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем пятьюдесятью процентами голосующих акций акционерного общества или более чем пятьюдесятью процентами уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью;

- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем двадцатью процентами голосующих акций акционерного общества или более чем двадцатью процентами уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью и имеет возможность определять решения, принимаемые в этих обществах».

Следует отметить, что контроль, согласно МСФО, не означает только соответствующее участие в уставном капитале. В ПБУ

понятие контроля сужено и связывается непосредственно с наличием дочерних и зависимых обществ.

Естественно, возникает вопрос: насколько целесообразно в Положении по бухгалтерскому учету, которое должно оперировать экономическими понятиями, сужать понятие контроля до количественного определения доли в уставном (складочном) капитале, если даже гражданское законодательство предусматривает иные способы, при которых одна организация может определять решения, принимаемые другой организацией?

Во второй части пункта 7 ПБУ 11/2000 речь идет о преобладающих и зависимых обществах. Согласно указанному пункту преобладающее общество осуществляет контроль над зависимым, если имеет возможность определять решения, принимаемые в этом обществе. В противном случае, а это возможно, если контрольный пакет акций (преобладающее участие в уставном капитале) принадлежит другой организации или физическому лицу, в целях раскрытия информации в бухгалтерской отчетности считается, что преобладающее общество не контролирует зависимое.

Информация об аффилированных лицах раскрывается в бухгалтерской отчетности также в случае оказания одной организацией «значительного влияния» на другую организацию.

В соответствии с п. 8 ПБУ 11/2000 «организация или физическое лицо оказывает значительное влияние на другую организацию, когда имеет возможность участвовать в принятии решений другой организацией, но не контролирует ее». В ПБУ отсутствуют примеры такого оказания «значительного влияния» одной организации на другую.

Применительно к ПБУ 11/2000 круг лиц, оказывающих «значительное влияние», с учетом вышеуказанных замечаний, можно определить путем исключения из перечня аффилированных лиц, указанных в Законе «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках», лиц, которые подпадают под определение контролирующих (контролируемых) другие организации (другими организациями).

Деление аффилированных лиц на тех, которые осуществляют контроль, и тех, которые оказывают значительное влияние, необходимо в первую очередь для целей раскрытия информации.

Так, информация об аффилированных лицах, осуществляющих контроль, раскрывается в бухгалтерской отчетности независимо от того, осуществлялись ли операции между аффилиро-

ванными лицами или нет. Если операции не осуществлялись, в пояснениях к бухгалтерской отчетности описывается характер между аффилированными лицами.

ПБУ 11/2000 в основном ориентировано и подчинено требованиям гражданского законодательства. При этом показателен л.10 ПБУ, согласно которому «перечень аффилированных лиц, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, устанавливается самостоятельно организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, на основе настоящего Положения исходя из содержания отношений между организацией и аффилированным лицом с учетом соблюдения требования приоритета содержания перед формой». Данная норма показательна в отношении определения границ основополагающих допущений, на базе которых должна строиться система бухгалтерского учета. ЛБУ 11/2000 — пример нарушения указанного принципа. Соблюдать требование приоритета содержания перед формой предоставлено самим организациям, но лишь в пределах разрешенной нормативными актами самостоятельности. Законодатель при этом как бы оставляет за собой право отклонения от декларированных положений при разработке нормативных актов.

Основные проблемы предприятий в применении ПБУ 7/98, 8/01, 11/00 и 12/00 связаны с новизной данных вопросов для российской бухгалтерской практики. Так, по данным опроса специалистов бухгалтерских и финансово-экономических служб ([8], проект Бюро экономического анализа «Вопросы подготовки и использования финансовой отчетности российских предприятий»), из 38 респондентов, ознакомившихся с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», 16 (42,1%) указали, что испытывают трудности при работе с данным ПБУ, преимущественно в связи с его непонятным изложением. Аналогичная ситуация сложилась с ПБУ 8/98 «Условные факты хозяйственной деятельности»: из 35 ознакомившихся респондентов около половины (45,7%) испытывают затруднения в связи с его непонятным изложением. Соответственно, ПБУ 11/2000 и 12/2000 на момент проведения опроса были известны менее остальных, однако даже на основе этих весьма неполных данных можно сделать вывод о том, что основные сложности в понимании и применении данных ПБУ связаны преимущественно с новизной рассматриваемых в них вопросов, их недостаточной ясностью для практикующих бухгалтеров.

Очевидно, что в данном случае успешное внедрение новых понятий и принципов, заимствованных из МСФО, зависит от того, насколько бухгалтерам предприятий будут ясны цели и практический смысл их введения в российскую бухгалтерскую практику. Во многом аналогичные проблемы возникают и у пользователей бухгалтерской отчетности российских предприятий: им также далеко не всегда ясны цели введения новых требований к раскрытию и представлению информации. В результате может возникнуть ситуация, при которой предприятия будут нести дополнительные затраты на подготовку отчетности с учетом новых требований, а пользователи, ради которых эти требования вводятся, будут недоумевать, какую выгоду они могут извлечь из новой информации.

Поэтому представляется необходимым «выпуск новых ПБУ сопровождать одновременным выпуском соответствующих разъяснений по применению этих ПБУ с детальными комментариями не только относительно конкретных учетных ситуаций, но и по поводу целесообразности данных нововведений и их практического смысла».

Отечественная система бухгалтерского учета находится в стадии реформирования. В соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета реформа проводится по четырем направлениям:

- реорганизация системы нормативного регулирования;
- формирование бухгалтерской профессии, соответствующей требованиям новой экономической реальности;
- реорганизация системы подготовки и повышения квалификации бухгалтерских кадров;
- международное сотрудничество.

Анализируя изменения, произошедшие в российском учете за четыре года реформы, можно сделать вывод о том, что определенные результаты достигнуты. В частности, принято 15 ПБУ, новый План счетов, а также ряд других нормативных актов, создан Институт профессиональных бухгалтеров России и ведется работа по его вступлению, в IFAC. Однако реформирование отстает от сроков, установленных Программой.

Особенности российской системы бухгалтерского учета во многом определяются ее переходным характером и общей нестабильной ситуацией в стране.

Во-первых, бухгалтерский учет ведется на предприятиях, функционирующих в условиях кризиса неплатежей, стагнации производства, инфляции и т. д. Вместе со слабостью законода-

тельной базы это ведет к распространению такого явления, как «двойная бухгалтерия».

Во-вторых, отставание законодательства — гражданского и налогового — и его противоречивость мешают применению ПБУ, разработанных по международным принципам.

В-третьих, для России традиционна ориентация бухгалтерского учета на налоговые последствия, в то время как экономическая сущность хозяйственных операций и интересы управления отходят на задний план.

И, наконец, существует проблема нехватки квалифицированных кадров. Экспертиза показывает, что общая потребность в подготовке и переподготовке бухгалтерских кадров всех уровней для перехода к рыночной экономике составляет свыше трех миллионов человек, в том числе порядка пятисот тысяч профессиональных бухгалтеров.

Важной проблемой формирования отрасли права является также создание «отраслевой» терминологии. Здесь необходимо решение следующих задач: определение основных понятий и терминов бухгалтерского законодательства; установление нормативного документа, где будет иметь место трактовка этих терминов; определение принципа использования терминологии других отраслей права в бухгалтерском законодательстве.

В первой главе действующего закона дается определение бухгалтерского учета и перечисление его объектов (имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности). Вследствие общепринятой правовой логики, если то или иное законодательство, применяющее понятие не дает ему определения, то это понятие действует в том значении, какое ему придается в том виде законодательства, которое его определяет. Необходимо отметить, что данная норма права есть в проекте Закона «О бухгалтерском учете» в статье 4 «Взаимодействие законодательства по бухгалтерскому учету с другими видами законодательства», что должно обеспечивать законодательное закрепление процесса формирования отраслевой терминологии.

Например, бухгалтерское законодательство не дает определения понятий «имущество», «обязательства» (подробнее об этом говорилось в предыдущей главе). Приходится ориентироваться на терминологию и понятийный аппарат гражданского законодательства (это уже отмечалось в предыдущей главе работы). «Гражданский кодекс РФ четкого определения имущества не содержит. Однако его опосредованное определение как совокуп-

ности вещей, денег, ценных бумаг и имущественных прав можно составить из содержания многих статей ГК, таких, например, как ст. 15, 46, 56, 63, 132, 302 и т. д.» . С точки зрения бухгалтерского учета имущество представляет собой совокупность оборотных и внеоборотных активов, представляемых в активе бухгалтерского баланса, перечень их общеизвестен.

С одной стороны, согласно МСФО активы представляют собой ресурсы, контролируемые организацией, от которых ожидается экономическая выгода в будущем. То есть право собственности или иное правообладание не является единственной характеристикой активов. Кроме того, ресурсы, контролируемые организацией, должны обязательно приносить доход; то есть, неликвидное имущество согласно данному определению активов к таковым не относится. С другой стороны, российской традицией бухгалтерского учета является отражение в балансе хозяйственных средств на основе права собственности или иного правообладания.

Гражданско-правовое понятие «обязательство» включает в себя бухгалтерские понятия долгосрочной и краткосрочной дебиторской и кредиторской задолженности. Дебиторская же задолженность не включается в бухгалтерское понятие обязательство, как известно, а является частью активов.

Нормативные акты по бухгалтерскому учету должны содержать исчерпывающие определения объектов бухгалтерского учета. Нормативным документом, в котором необходимо привести определения основополагающих понятий и терминов, необходимые для каждого ПБУ, может стать Положение по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности, которое должно находиться также на втором уровне регулирования. Статус нынешнего Положения, которое во многом дублирует текст самого Закона «О бухгалтерском учете», не определен. Положение, строго говоря, нельзя отнести ни к первому, ни ко второму уровням регулирования бухгалтерского учета.

Проблема терминологии требует самостоятельного подробного изучения. Нужно подчеркнуть лишь, что в первую очередь необходимо разработать и определить понятия, которые уже используются и которые будут использоваться во многих документах по бухгалтерскому учету одновременно. Отсутствие или запоздалая разработка соответствующих терминов в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета обуславливает то обстоятельство, что соответствующие термины появля-

ются, например, в налоговом законодательстве. Именно в первой части Налогового кодекса РФ впервые появились статьи следующего наименования и содержания: 39 «Реализация товаров, работ или услуг», 41 «Принципы определения доходов», 43 «Дивиденды и проценты».

Налоговое законодательство не должно определять экономическую сущность и правила формирования финансовых показателей, содержание которых во многом объективно (прибыль, себестоимость, например). Налоговое законодательство лишь устанавливает правила, в соответствии с которыми те или иные финансовые показатели, информация о которых создается в системе бухгалтерского учета, участвуют в формировании объектов налогообложения, а также правила, алгоритмы налоговых расчетов и заполнения налоговой отчетности и деклараций. В противном случае, законодательство заставляет бухгалтера вести налоговый учет, что в принципе и предполагается осуществить. А это значительно повысит трудоемкость учетного процесса и создаст дополнительные сложности и напряженность в бухгалтерских коллективах организаций.

В статье 5 действующего Закона «О бухгалтерском учете» сказано о том, что общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации. Таким образом, действующий закон предполагает прежде всего систему государственного регулирования бухгалтерского учета в России. Такой подход был характерен для экономики централизованного управления, в которой множество явлений хозяйственной жизни можно было заранее предопределить, а значит, и регламентировать. Сегодня можно предложить несколько другой подход:

Во-первых, систему сочетания государственного и независимого профессионального регулирования бухгалтерского учета в России, законодательные основы которого заложены в проекте нового закона о бухгалтерском учете.

Во-вторых, такое построение системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, когда обязательными к применению всем профессиональным сообществом являются законодательные акты высшего уровня, определяющие основные принципы и правила формирования полной и достоверной информации об объектах бухгалтерского учета, а методические рекомендации создаются в помощь бухгалтерам и носят рекомендательный характер. То есть разумное сочетание регламента и профессионального мнения специалиста, несущего этическую

ответственность за свое мнение как перед профессиональным сообществом, так и перед общественностью - пользователями финансовой информации.

Предлагаемый механизм взаимодействия различных нормативных документов в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в России должен обеспечить сосуществование в режиме реального времени — в переходной экономике, в рамках одного и того же законодательства двух групп представителей профессии — профессионального бухгалтера, специалиста, которому иногда бывает тесно в рамках быстро устаревающих инструкций И который может обоснованно и аргументировано, исходя из положений и принципов законодательства верхнего уровня, предложить свой вариант способа бухгалтерского учета, обеспечивающий более достоверную картину финансов организации, и бухгалтера-счетовода, который не представляет иной организации своего труда как не по инструкции и оформляет запросы в вышестоящие органы по неясным ситуациям. Обе категории бухгалтеров имеют возможность в рамках действующего законодательства грамотно решать свою основную профессиональную задачу — формировать полную и достоверную информацию о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организаций. Главные усилия в такой ситуации необходимо направить на создание целостной системы качественных нормативных документов высших уровней, исполнение которых должно носить строго обязательный характер.

Итак, принимая во внимание рассмотренные выше характеристики моделей учета и МСФО и проведя сравнительный анализ их с российскими стандартами и системой учета в целом, можно сгруппировать проблемы, продолжающие оставаться на сегодня актуальными в процессе реформирования следующим образом:

1) *Законодательство*. Построение качественного стройного законодательства, обеспечение системного его характера и четкой концепции: определение количества уровней регулирования и порядок утверждения нормативных актов; принципы формирования их содержания и характер обязательности выполнения; дифференцированный подход к различным группам предприятий в зависимости от их объемов деятельности потребностей заинтересованных пользователей финансовой информации.

2) *Методология*. Наличие недостатков и внутренних противоречий в МСФО (принципы и стандарты) и российских стан-

дартах. Наличие неурегулированных вопросов учета в условиях незавершенности отсутствия оформленной концепции учета и отчетности приводит к многовариантности способов учета, применяемых различными предприятиями (несистемный характер порядка ведения бухгалтерского учета). Отсутствие четкого понимания роли основополагающих допущений и требований в системе нормативного регулирования вызывает проблемы их применения в практической деятельности.

3) *Терминология*. Исключение применения несогласованной терминологии, создание так называемой «отраслевой» терминологии. Определения, имеющие место в принципах МСФО, имеют часто формальное сходство с содержащимися в российских нормативных документах. Нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат исчерпывающие определения объектов учета.

4) *Межведомственный характер реформы*. Согласование позиций правительственных органов, ведомств и предпринимательских кругов.

5) *Взаимодействие бухгалтерской и налоговой реформ*. Согласованность терминологии. Зависимость налогооблагаемой базы от правил учета снижает возможности бухгалтеров в принятии ими объективных суждений в отношении признания, оценки и классификации фактов хозяйственной деятельности (превалирование в учете налоговых норм и искажение статей учета). Разделение бухгалтерского и налогового учета (проблема двойного учета).

6) *Кадровая проблема*. Дефицит преподавательского состава. Необходимость развития профессии, подготовки и повышения квалификации специалистов бухгалтерского учета: разработка программ подготовки, установление квалификационных требований к специалистам, применяющим МСФО, обеспечение окончания аттестации главных бухгалтеров организаций иных работников, осуществляющих оказание бухгалтерских услуг на профессиональной основе. Осуществление контроля за соблюдением норм профессиональной этики.

Перечисленные проблемы подтверждают тот факт, что отечественный учет еще не достиг уровня развития стран, относимых к континентальной модели, с которой часто проводятся аналогии.

Относительно направленности процесса реформирования бухгалтерского учета в России можно выделить два подхода.

Первый подход четко сформулирован Международным центром по реформе системы бухгалтерского учета в проекте «Рекомендации по реформе бухгалтерского учета». В соответствии с указанным документом предполагается в качестве среднесрочной задачи российской экономики (в течение трех, максимум пяти лет) осуществить полную замену российской системы нормативного регулирования бухгалтерского учета на МСФО для всех предприятий, за исключением предприятий малого бизнеса и «компаний с ограниченным числом участников». Такое направление процесса реформирования объясняется, прежде всего тем, что российская система нормативного регулирования «наименее пригодна для принятия решений в условиях рынка», что приводит «к ошибочным экономическим решениям и растрате экономических ресурсов». Нужно просто применять МСФО в качестве национальных стандартов. Тогда будет обеспечено полное соответствие ПБУ и МСФО. Однако практически ни одна страна мира, применяющая в своем законодательстве МСФО и характеризующаяся часто более развитыми и цивилизованными рыночными отношениями, чем Россия, так не поступает.

Второй подход заключается, как это и было запланировано в начале процесса реформирования, в построении системы российских национальных стандартов по бухгалтерскому учету. Основные задачи реформы, согласно Постановлению Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283, заключаются в следующем: «сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;

обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне...».

В связи с достижением цели нормативного регулирования бухгалтерского учета должен быть в том числе решен вопрос и «... взвешенного использования международных стандартов в, национальном регулировании».

«По мере становления бухгалтерской профессии, адекватной требованиям рыночной экономики, степень участия профессиональных организаций в регулировании вопросов бухгалтерского учета возрастает. При этом будут приняты во внимание исторические и культурные традиции регулирования общественной жизни в России ...».

Поэтому, как видно из самого текста Постановления, нет необходимости дискутировать по вопросу о том, насколько хорошо или плохо соответствует тот или иной национальный стандарт официальному тексту соответствующего МСФО. Он в полной мере и не должен соответствовать (иначе это и был бы сам МСФО).

Задача российского законодательства по бухгалтерскому учету сложнее: обеспечить взвешенную, разумную гармонизацию основных положений, принципов МСФО, действующего в Российской Федерации гражданского законодательства и отечественных исторических и культурных традиций. По сути дела речь идет не о переходе на Международные стандарты финансовой отчетности, а о создании национальных стандартов, отвечающих требованиям факторов, перечисленных выше.

Насколько органы управления российских предприятий, в свою очередь, заинтересованы в реформе бухгалтерского учета? Ответ на этот вопрос зависит, в первую очередь, от наличия преимуществ новых российских ПБУ по сравнению со старыми, которые позволили бы менеджменту получать более объективную и достоверную информацию о состоянии дел на предприятии. Представители российского менеджмента, наряду с инвесторами и кредиторами предприятий, могли бы стать опорой бухгалтерской реформы в случае заинтересованности в ее результатах. При этом их основной интерес в этой области заключается в получении инструментов учета, позволяющих адекватно учитывать факты хозяйственной деятельности предприятия. Иными словами, менеджмент заинтересован.

Что касается разработки положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), проведенный анализ свидетельствует о расхождениях между ними и МСФО. Тем не менее принятие двадцати ПБУ внесло существенные изменения в российскую систему бухгалтерского учета. Многие из указанных нормативных актов вызвали существенные трудности у практикующих бухгалтеров и аудиторов. Особенно это касается новых понятий (условные факты хозяйственной деятельности, события после отчетной даты, информация по сегментам, информация об аффилированных лицах), заимствованных из международных стандартов. Проведенный опрос представителей бухгалтерских и финансово-экономических служб российских предприятий (проект Бюро экономического анализа «Вопросы подготовки и использования финансовой отчетности российских предприятий») показал, что наи-

большие трудности из новых ПБУ (на тот момент их было 12) вызывают ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», ПБУ 11/00 «Информация об аффилированных лицах» и ПБУ 12/00 «Информация по сегментам». Однако ПБУ 7/98 и ПБУ 12/00 наиболее близки по содержанию к соответствующим МСФО.

В то же время ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 не вызывают таких трудностей в практическом применении (так же как и ПБУ 5/01 и ПБУ 6/01, которые имеют ряд значительных отличий от международных стандартов). При этом надо иметь в виду, что ПБУ 5/01, 6/01, 9/99, 10/99, по мнению участников опроса, в отдельных аспектах не согласуются с нормами налогового законодательства, что не может не вызывать дополнительных проблем в практическом применении ПБУ. Тем не менее даже трудности во взаимосвязи ПБУ с налоговыми правилами для российских бухгалтеров более привычны и вызывают меньше вопросов, чем введение в практику новых понятий, заимствованных из МСФО.

Таким образом, очевидно, что не только (и не столько) несоответствие МСФО и российских ПБУ создает практические проблемы российским предприятиям в процессе ведения учета и составления отчетности. Сложности связаны, в том числе, с новизной рассматриваемых понятий и отсутствием ясных рекомендаций по практическому применению новых ПБУ. Отсюда можно сделать вывод о необходимости широкой разъяснительной работы по применению новых ПБУ с тем, чтобы предприятия понимали цели и содержание новых актов и были в состоянии их применять на практике.

Российские положения по бухгалтерскому учету распространяются, как правило, на организации, являющиеся по законодательству юридическими лицами (за исключением кредитных и бюджетных организаций). В некоторых случаях разрешается их неприменение малыми предприятиями. Иной порядок применения установлен в МСФО. Так, в Предисловии к Изложению МСФО сказано:

«Обычно финансовые отчеты публикуются раз в год и представляются для проверки аудитором. К таким финансовым отчетам торговых, производственных или хозяйственных компаний применяются Международные стандарты финансовой отчетности. Руководство такой компании может составлять финансовые отчеты для собственного пользования самыми разнообразными способами, наилучшим образом подходящими для

внутренних нужд. Когда же финансовые отчеты издаются для других лиц, таких, как акционеры, кредиторы, служащие и общественность в целом, они должны соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности» (параграфы 5, 6). Таким образом, представление отчетности в соответствии с МСФО необходимо в случае наличия у нее заинтересованного пользователя и, следовательно, представлять отчетность в соответствии с Международными стандартами должны в первую очередь предприятия, публикующие финансовую отчетность. Система государственного нормативного регулирования бухгалтерского учета в России охватывает все предприятия (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений). Следовательно, по своей направленности МСФО устанавливают требования для гораздо более узкого круга предприятий, как правило, это предприятия, ценные бумаги которых обращаются на рынке. Данный факт нельзя не учитывать при разработке российских стандартов.

Ответ на вопрос качества стандарта заключается не в проведении анализа на соответствие конкретному МСФО, а в умении авторов ПБУ учесть при его разработке одновременно как текст самих МСФО с учетом тенденций их изменения, так и нормы действующего в России гражданского законодательства, национальные и исторические традиции. Речь идет о решении сложной оптимизационной задачи. Можно предложить следующую стратегию процесса создания стройной классификации национальных ПБУ:

- обеспечение участия большого количества проектов ПБУ в конкурсе на лучший проект;
- формулировка критериев, в соответствии с которыми и должны оцениваться проекты предлагаемых ПБУ и которые должны учитываться при подготовке технических заданий на разработку ПБУ.

В силу того, что МСФО создавались «несистемно», что многие вопросы бухгалтерского учета в них отсутствуют, что созданные стандарты постоянно актуализируются, пересматриваются, то есть также совершенствуются, у российских специалистов есть возможность построить более системную концепцию национальных Положений по бухгалтерскому учету.

Новая экономическая ситуация, складывающаяся в России, основывается на рыночных отношениях. Как следствие претерпевает качественные изменения и учет. Меняется роль бухгалтера – новые условия хозяйствования требуют от него перехода

от простого фиксирования операций и их последующего анализа к пониманию и оценке всех событий и прогнозированию их развития. Возникают следующие вопросы: как вести учет в условиях рыночной экономики и как разобраться в зарубежных принципах и методиках учета и отчетности (в МСФО, в частности). Решение этих задач не предполагает демонтаж существующей системы учета и ее замену западными аналогами или МСФО. Нужны серьезные изменения, связанные с естественным расширением круга объектов учета, приданием гибкости в применении существующих и введением принципиально новых методик учета, изменением места бухгалтера в управлении хозяйственными процессами.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Образцы бухгалтерских учетных регистров

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

на _____ 200_ г.
Форма № 1 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН

Вид деятельности _____ по ОКВЭД

Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб./млн руб. по ОКЕИ

(ненужное зачеркнуть)

Местонахождение (адрес) _____

Дата утверждения _____
 Дата отправки (принятия) _____

КОДЫ	
0710001	
	384/385

АКТИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	110		
Основные средства	120		
Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
ИТОГО по разделу I	190		

405

1	2	3	4
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210		
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности			
животные на выращивании и откорме			
Затраты в незавершенном производстве			
готовая продукция и товары для перепродажи			
товары отгруженные			
расходы будущих периодов			
прочие запасы и затраты			
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в том числе покупатели и заказчики			
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
в том числе покупатели и заказчики			
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260		
Прочие оборотные активы	270		
ИТОГО по разделу II	290		
БАЛАНС	300		

ПАССИВ	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал	410		
Собственные акции, выкупленные у акционеров		()	()
Добавочный капитал	420		

406

1	2	3	4
Резервный капитал			
	430		
в том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством			
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами			
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470		
ИТОГО по разделу III	490		
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	510		
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
ИТОГО по разделу IV	590		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	610		
Кредиторская задолженность	620		
в том числе:			
поставщики и подрядчики			
задолженность перед персоналом организации			
Задолженность перед государственными внебюджетными фондами			
задолженность по налогам и сборам			
прочие кредиторы			
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
ИТОГО по разделу V	690		
БАЛАНС	700		

СПРАВКА о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах			
Арендованные основные средства			
в том числе по лизингу			
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение			

407

Товары, принятые на комиссию			
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов			
Обеспечения обязательств и платежей полученные			
Обеспечения обязательств и платежей выданные			
Износ жилищного фонда			
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов			
Нематериальные активы, полученные в пользование			

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

«__» _____ 200_ г.

**ОТЧЕТ
О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ**

за _____ 200_ г.

Форма № 2 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН

Вид деятельности _____ по ОКВЭД

Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб./млн руб. _____ по ОКЕИ
(ненужное зачеркнуть)

КОДЫ
0710002
384/385

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	Код		
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)			
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг		()	()
Валовая прибыль			
Коммерческие расходы		()	()
Управленческие расходы		()	()
Прибыль (убыток) от продаж			
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению			
Проценты к уплате		()	()
Доходы от участия в других организациях			
Прочие операционные доходы			
Прочие операционные расходы		()	()
Внерезультативные доходы			
Внерезультативные расходы		()	()
Прибыль (убыток) до налогообложения			
Отложенные налоговые активы			
Отложенные налоговые обязательства			
Текущий налог на прибыль		()	()
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода			
СПРАВОЧНО.			
Постоянные налоговые обязательства (активы)			
Базовая прибыль (убыток) на акцию			
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			

РАСШИФРОВКА ОТДЕЛЬНЫХ ПРИБЫЛЕЙ И УБЫТКОВ					
Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
наименование	код	прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда об их взыскании)					
Прибыль (убыток) прошлых лет					
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств					
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте					
Отчисления в оценочные резервы		X		X	
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности					

Руководитель _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

« _ » _____ 200_ г.

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА						КОДЫ	
Форма № 3 по ОКУД						0710003	
за 200_ г.						Дата (год, месяц, число)	
Организация _____ по ОКПО							
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН							
Вид деятельности _____ по ОКВЭД							
Организационно-правовая форма/форма собственности _____							
_____ по ОКОПФ/ОКФС							
Единица измерения: тыс. руб./млн руб. _____ по ОКЕИ						384/385	
(ненужное зачеркнуть)							

I. Изменения капитала

Показатель	Код	Уставный капитал	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого	
Наименование	1	2	3	4	5	6	7
Остаток на 31 декабря года предшествующего предыдущему 200_ г. _____ (предыдущий год)							
Изменения в учетной политике			X	X	X		
Результат от переоценки объектов основных средств			X		X		
			X				
Остаток на 1 января предыдущего года							
Результат от пересчета иностранных валют			X		X	X	
Чистая прибыль			X	X	X		
Дивиденды			X	X	X	()	
Отчисления в резервный фонд				X	X	()	

411

1	2	3	4	5	6	7
Увеличение величины капитала за счет:						
дополнительного выпуска акций			X	X	X	
увеличения номинальной стоимости акций			X	X	X	
реорганизации юридического лица			X	X		
Уменьшение величины капитала за счет:						
уменьшения номинала акций	()	X	X	X	()	
уменьшения количества акций	()	X	X	X	()	
реорганизации юридического лица	()	X	X	()	()	
Остаток на 31 декабря предыдущего года 200__ г. (предыдущий год)						
Изменения в учетной политике	X	X	X			
Результат от переоценки объектов основных средств	X		X			
Остаток на 1 января отчетного года	X					
Результат от пересчета иностранных валют	X		X	X		
Чистая прибыль	X	X	X			
Дивиденды	X	X	X	()		
Отчисления в резервный фонд	X	X		()		
Увеличение величины капитала за счет:						
дополнительного выпуска акций		X	X	X		
Увеличения номинальной стоимости акций		X	X	X		
реорганизации юридического лица		X	X			

1	2	3	4	5	6	7
Уменьшение величины капитала за счет:						
уменьшения номинала акций	()	X	X	X	()	
уменьшения количества акций	()	X	X	X	()	
реорганизации юридического лица	()	X	X	X	()	
Остаток на 31 декабря отчетного года	()	X	X	()	()	

II. Резервы

Показатель	Код	Остаток	Поступило	Использовано	Остаток	
Наименование	1	2	3	4	5	6
Резервы, образованные в соответствии с законодательством:				()		
(наименование резерва)						
данные предыдущего года						
данные отчетного года						
(наименование резерва)						
данные предыдущего года						
данные отчетного года						
Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами:						
(наименование резерва)						
данные предыдущего года						
данные отчетного года						

1	2	3	4	5	6
(наименование резерва)					
данные предыдущего года					
данные отчетного года					
Оценочные резервы:					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года					
данные отчетного года					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года					
данные отчетного года					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года					
данные отчетного года					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года					
данные отчетного года					
Резервы предстоящих расходов:					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года					
данные отчетного года					

1	2	3	4	5	6
(наименование резерва)					
данные предыдущего года					
данные отчетного года					

Справки

Показатель наименование	код	Остаток на начало отчетного года		Остаток на конец отчетного периода	
		1	2	3	4
1) Чистые активы					
		Из бюджета		Из внебюджетных фондов	
		за отчетный год	за предыдущий год	за отчетный год	за предыдущий год
		3	4	5	6
2) Получено на: расходы по обычным видам деятельности - всего					
в том числе:					
капитальные вложения во внеоборотные активы					
в том числе:					

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

« _ » _____ 200_ г.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

КОДЫ	
Форма № 4 по ОКУД	0710004
за 200__ г.	Дата (год, месяц, число)
Организация _____ по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН	
Вид деятельности _____ по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма/ форма собственности _____	
_____ по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб./млн руб. (ненужное зачеркнуть)	384/385 по ОКЕИ

Показатель наименование	код	За отчет- ный год	За аналогичный период преды- дущего года
1	2	3	4
Остаток денежных средств на начало отчетного года			
Движение денежных средств по текущей деятельности			
Средства, полученные от покупателей, заказчиков			
Прочие доходы			
Денежные средства, направленные:			
на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов		()	()
на оплату труда		()	()
на выплату дивидендов, процентов		()	()
на расчеты по налогам и сборам		()	()
		()	()
		()	()
на прочие расходы		()	()
Чистые денежные средства от текущей деятельности			

1	2	3	4
Движение денежных средств по инвестиционной деятельно- сти			
Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов			
Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений			
Полученные дивиденды			
Полученные проценты			
Поступления от погашения займов, предоставленных дру- гим организациям			
Приобретение дочерних организаций		()	()
Приобретение объектов основ- ных средств, доходных вложе- ний в материальные ценности и нематериальных активов		()	()
Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений		()	()
Займы, предоставленные другим организациям		()	()
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности			
Движение денежных средств по финансовой деятельности			
Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг			
Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями			
Погашение займов и кредитов (без процентов)		()	()
Погашение обязательств по финансовой аренде		()	()
		()	()
		()	()

1	2	3	4	5	6
у патентообладателя на селекционные достижения				()	
Организационные расходы				()	
Деловая репутация организации				()	
				()	
Прочие				()	

Показатель		На начало отчетного	На конец отчетного
наименование	код	года	периода
1	2	3	4
Амортизация нематериальных активов – всего			
в том числе:			

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Показатель	код	Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
1	2	3	4	5	6
Здания				()	
Сооружения и передаточные устройства				()	
Машины и оборудование				()	
Транспортные средства				()	
Производственный и хозяйственный инвентарь				()	
Рабочий скот				()	
Продуктивный скот				()	
Многолетние насаждения				()	
Другие виды основных средств				()	
Земельные участки и объекты природопользования				()	
Капитальные вложения на коренное улучшение земель				()	
Итого				()	

Показатель наименование	код	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
		3	4
1	2	3	4
Амортизация основных средств - всего			
в том числе:			
зданий и сооружений			
машин, оборудования, транспортных средств			
других			
Передано в аренду объектов основных средств – всего			
в том числе:			
здания			
сооружения			
Переведено объектов основных средств на консервацию			
Получено объектов основных средств в аренду – всего			
в том числе:			
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации			
	код	На начало отчетного года	На начало предыдущего года
СПРАВОЧНО.	2	3	4
Результат от переоценки объектов основных средств:			
первоначальной (восстановительной) стоимости			
амортизации	код	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
	2	3	4
Изменение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации			

ДОХОДНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ В МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ

Показатель наименование	код	Наличие отчетного года	По- ступи- ло	Выбы- ло	Наличие отчетного периода
1	2	3	4	5	6
Имущество для передачи в лизинг				()	
Имущество, предоставля- емое по договору прока- та				()	
				()	
Прочие				()	
Итого				()	
	код	На начало отчетного года	На ко- нец отчет- ного перио- да		
1	2	3	4		
Амортизация доходных вложений в материальные ценности					

РАСХОДЫ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ,
ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ РАБОТЫ

Виды работ Наименование	Код	Наличие на начало отчетного года	Посту- пило	Спи- сано	Наличие на конец отчетного года
1	2	3	4	5	6
Всего				()	
в том числе:				()	
				()	
				()	
СПРАВОЧНО			код	На начало отчетного года	На конец отчетного года
			2	3	4
Сумма расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно- конструкторским и технологическим работам					

	код	За отчет- ный пери- од	За анало- гичный период предыду- щего года
	2	3	4
Сумма не давших положительных резуль- татов расходов по научно-исследова- тельским, опытно-конструкторским и технологическим работам, отнесенных на внереализационные расходы			

РАСХОДЫ НА ОСВОЕНИЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ

Показатель		Остаток на начало отчетного периода	Посту- пило	Списа- но	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Расходы на освоение природных ресурсов – всего				()	
в том числе:				()	
				()	
СПРАВОЧНО.		код	На на- чало отчет- ного года	На конец отчетного периода	
		2	3	4	
Сумма расходов по участкам недр, неза- конченным поиском и оценкой месторожде- ний, разведкой и (или) гидрогеологичес- кими изысканиями и прочими аналогичны- ми работами					
Сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на внереализационные расходы как безре- зультатные					

ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ

Показатель		Долгосрочные		Краткосрочные	
наименование	код	на начало отчетного года	на конец отчетного периода	на начало отчетного года	на конец отчетного периода
1	2	3	4	5	6
Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций – всего					
в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ					
Государственные и муниципальные ценные бумаги					
Ценные бумаги других организаций - всего					
в том числе долговые ценные бумаги (облигации, векселя)					
Предоставленные займы					
Депозитные вклады					
Прочие					
Итого					
Из общей суммы финансовых вложения, имеющие текущую рыночную стоимость:					
Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций – всего					
в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ					
Государственные и муниципальные ценные бумаги					
Ценные бумаги других организаций – всего					

1	2	3	4	5	6
в том числе долговые ценные бумаги (облигации, векселя)					
Прочие					
Итого					
СПРАВОЧНО.					
По финансовым вложениям, имеющим текущую рыночную стоимость, изменение стоимости в результате корректировки оценки					
По долговым ценным бумагам разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью отнесена на финансовый результат отчетного периода					

ДЕБИТОРСКАЯ И КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

Показатель		Остаток на начало отчетного года	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код	3	4
1	2	3	4
Дебиторская задолженность:			
краткосрочная – всего			
в том числе:			
расчеты с покупателями и заказчиками			
авансы выданные			
прочая			
долгосрочная – всего			
в том числе:			
расчеты с покупателями и заказчиками			
авансы выданные			
прочая			
Итого			
Кредиторская задолженность:			
краткосрочная – всего			
в том числе:			
расчеты с поставщиками и подрядчиками			

**ОТЧЕТ
О ЦЕЛЕВОМ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПОЛУЧЕННЫХ СРЕДСТВ**

Форма № 6 по ОКУД	КОДЫ
за 200_ г.	0710006
Дата (год, месяц, число)	
Организация _____ по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН	
Вид деятельности _____ по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма/ форма собственности _____	
_____ по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб./млн руб. (ненужное зачеркнуть)	384/385
_____ по ОКЕИ	

Показатель наименование	код	За отчетный год	За предыду- щий год
1	2	3	4
Остаток средств на начало отчетного года			
Поступило средств			
Вступительные взносы			
Членские взносы			
Добровольные взносы			
Доходы от предпринимательской деятельности организации			
Прочие			
Всего поступило средств			
Использовано средств			
Расходы на целевые мероприятия		()	()
в том числе:			
социальная и благотворительная помощь		()	()
проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.		()	()
иные мероприятия		()	()
Расходы на содержание аппарата управления		()	()
в том числе:			
расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)		()	()
выплаты, не связанные с оплатой труда		()	()

Показатель наименование	код	За отчетный год	За предыду- щий год
1	2	3	4
расходы на служебные командировки и деловые поездки		()	()
содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта)		()	()
ремонт основных средств и иного имущества		()	()
прочие		()	()
Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества		()	()
Расходы, связанные с предпринимательской деятельностью		()	()
Прочие		()	()
Всего использовано средств		()	()
Остаток средств на конец отчетного года			

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

« _ » _____ 200_ г.

Утверждена
Постановлением
Госкомстата России
от 05.01.2004 № 1

Код
Форма по ОКУД 0301001
по ОКПО

наименование организации _____

Номер документа	Дата составления
-----------------	------------------

ПРИКАЗ (распоряжение)
о приеме работника на работу

Принять на работу

	Дата
с	
по	

Табельный номер

фамилия, имя, отчество _____

в _____
структурное подразделение

должность (специальность, профессия), разряд, класс (категория) _____

квалификации _____

условия приема на работу, характер работы _____

с тарифной ставкой (окладом) _____ руб. __ коп.
цифрами

надбавкой _____ руб. __ коп.
цифрами

с испытанием на срок _____ месяца(ев)

Основание:
Трудовой договор от «__» _____ 20__ г. № _____

Руководитель организации _____
должность личная расшифровка подписи
подпись

С приказом (распоряжением)
работник ознакомлен _____ «__» _____ 20__ г.
личная подпись

430

Утверждена
Постановлением
Госкомстата России
от 25.12.98 № 132

Код
Форма по ОКУД 0330201
по ОКПО

организация, адрес, номер телефона _____

структурное подразделение _____

Вид деятельности по ОКДП _____

Номер	камера
	секция
	номер
	дата
Вид операции	

Основание для составления _____
акта приказ, распоряжение
ненужное зачеркнуть

Номер документа	Дата составления
-----------------	------------------

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель

АКТ

должность

подпись расшифровка подписи

О ПРИЕМКЕ ТОВАРОВ

«__» _____ г.

Место приемки товара _____

Настоящий акт составлен комиссией, которая установила: «__»
_____ г. по сопроводительным документам _____
наименование, номер, дата

доставлен товар. Документ о вызове представителя _____
грузоотправителя, ненужное

поставщика, производителя: телеграмма, факс, телефонограмма,
зачеркнуть ненужное зачеркнуть

радиограмма _____ № _____ от «__» _____ г.

Грузоотправитель _____

наименование, адрес, номер телефона _____

431

Производитель
наименование, адрес, номер телефона

Поставщик
наименование, адрес, номер телефона

Страховая компания
наименование, адрес, номер телефона

Договор (контракт) на поставку товара № ___ от «___» _____ г.
 Счет-фактура № _____ от «___» _____ г.
 Коммерческий акт № _____ от «___» _____ г.
 Ветеринарное свидетельство (свидетельство) N «___» _____ г.
 Железнодорожная накладная N _____ от «___» _____ г.
 Способ доставки _____ № _____

вид транспортного средства
 Дата отправления товара «___» _____ г.
 со станции (пристани, порта) отправления _____ наименование
 или со склада отправителя товара _____ наименование

Температура в толще мяса (рыбы) _____ град. С

Дата, время, ч. мин.

прибытия товара	приемки товара			
	начало	приостановление	возобновление	окончание

2-я страница формы № ТОРГ-1

Товар		Категория, сорт	Единица измерения		Цена, руб. коп.	По документам поставщика значилось				
наименование	код		наименование	код по ОКЕИ		количество		масса		стоимость, руб. коп.
						в одном месте	мест, штук	брутто	нетто	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.										
Сертификат										
Сертификат										
и т.д.										
тара										
тариф										
						Итого				

Состояние товара, тары и упаковки в момент осмотра _____

Способ определения недостающего товара _____

Заключение о причинах и месте образования недостачи товара _____

организация
КВИТАНЦИЯ
к приходному кассовому
ордеру № _____
от «__» _____ г. 200__ г.

Принято от _____

Основание: _____

Сумма руб. _____ коп. _____

прописью руб. _____ коп. _____

В том числе от «__» _____ г. 200__ г.
М.П. (штамп) _____
Гл. бух. _____ подпись _____
Кассир _____ расшифровка подписи _____
_____ расшифровка подписи _____

ЛИСТ ОТРЕЗА

Код 0310001
форма по ОКУД _____
но ОКПО _____

Номер документа _____
Дата составления _____

ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Дебет	Кредит		Сумма, руб., коп.	Код целевого назначения
	Код структурного подразделения	Корреспондирующий счет, субсчет		
Принято от _____	_____	_____	_____ руб. _____ коп.	_____
Основание _____	_____	_____	_____ руб. _____ коп.	_____
Сумма _____	_____	_____	_____ руб. _____ коп.	_____
В том числе _____	_____	_____	_____ руб. _____ коп.	_____
Приложение _____	_____	_____	_____ руб. _____ коп.	_____
Главный бухгалтер _____ подпись _____	_____	_____	_____ руб. _____ коп.	_____
Получил кассир _____ подпись _____	_____	_____	_____ руб. _____ коп.	_____

форма по ОКУД _____
но ОКПО _____

организация _____
структурное подразделение _____

Код 0310002

РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата составления
_____	_____

Код структурного подразделения	Дебет		Кредит	Сумма, руб., коп.	Код целевого назначения
	Корреспондирующий счет, субсчет	Код аналитического учета			
_____	_____	_____	_____	_____	_____

Выдать _____
фамилия, имя, отчество

Основание: _____

Сумма _____
прописью

_____ руб. _____ коп.

Приложение: _____

Руководитель организации _____
должность _____ подпись _____ расшифровка подписи _____

Главный бухгалтер _____
должность _____ подпись _____ расшифровка подписи _____

Получил _____
сумма прописью

_____ руб. _____ коп.

«__» _____ 200__ г. Подпись _____

По _____
наименование, номер, дата и место выдачи документа,

_____ удостоверяющего личность поучителя

Выдал кассир _____
подпись _____ расшифровка подписи _____

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-сдатчика

должность _____ подпись _____ расшифровка подписи _____

«__» _____ 20__ г.

М.П.

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-получателя

должность _____ подпись _____ расшифровка подписи _____

«__» _____ 20__ г.

М.П.

Код

Организация-получатель _____

наименование _____

адрес, телефон, факс _____

банковские реквизиты _____

Организация-сдатчик _____

наименование структурного подразделения _____

наименование _____

адрес, телефон, факс _____

банковские реквизиты _____

Форма по ОКУД

по ОКПО

по ОКПО

Основание для составления акта _____ наименование структурного подразделения _____ номер _____
приказ, распоряжение, договор (с указанием его вида, основных обязательств) _____ дата _____

Дата	принятия к бухгалтерскому учету
	списания с бухгалтерского учета
	Счет, субсчет, код аналитического учета
	по ОКОФ
	амортизационной группы
	инвентарный
	заводской
	номер
	дата

АКТ

Номер документа	Дата составления

О ПРИЕМЕ-ПЕРЕДАЧЕ ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
(КРОМЕ ЗДАНИЙ, СООРУЖЕНИЙ)

Объект основных средств _____ наименование, назначение, модель, марка _____

Место нахождения объекта в момент приема-передачи _____

Организация-изготовитель _____ наименование _____

Справочно: 1. Участники долевой собственности _____

2. Иностранная валюта <*> _____ наименование _____ курс _____ на дату _____ сумма _____

Доля в праве общей собственности, %

<*> Заполняется в случае, когда стоимость объекта основных средств при приобретении была выражена в иностранной валюте.

1. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи

выпуска (год)	Дата		Фактический срок эксплуатации (лет, месяцев)	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации (износа), руб.	Остаточная стоимость, руб.	Стоимость приобретения (договорная стоимость), руб.	Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, руб.	Способ начисления амортизации		
	ввода в эксплуатацию (первоначальная)	последнего капитального ремонта							наименование	норма	
1	2	3	4	5	6	7	8	1	2	3	4

2. Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету

3. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

наименование	Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Содержание драгоценных материалов (металлов, камней и т.д.)			
	количество	наименование драгоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	количество	масса
1	2	3	4	5	6	7

Другие характеристики

Комиссия по приему-передаче

Результат испытания на «_» _____ 20__ г.

Объект основных средств техническим условиям _____ соответствует _____ Доработка _____ требуется _____
 не соответствует _____ не требуется _____

указать, что не соответствует

указать, что требуется

Заключение комиссии:

Приложение, Техническая документация _____

Председатель комиссии _____ должность _____ подпись _____ расшифровка _____ подписи

Члены комиссии: _____ должность _____ подпись _____ расшифровка _____ подписи

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка _____ подписи

Объект основных средств

Сдал

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка
_____ 20__ г. _____ Табельный номер _____

N _____

Принял

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка
_____ 20__ г. _____ подписи

По Доверенности от «__» _____ 20__ г.

выданной _____

кем, кому (фамилия, имя, отчество)

Объект основных средств принят на ответственное хранение

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи

«__» _____ 20__ г. _____ Табельный номер _____

Отметка бухгалтерии:

Номер документа	Дата составления

Отметка бухгалтерии об открытии в инвентарной карточке (книге) учета объекта основных средств

инвентарной карточки учета объекта основных средств или записи в инвентарной книге выбытие отмечено

Главный бухгалтер

_____ подпись _____ расшифровка подписи

Главный бухгалтер

_____ подпись _____ расшифровка подписи

Унифицированная форма № ОС-1а

Утверждена

Постановлением

Госкомстата России

от 21.01.2003 № 7

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель организации-сдатчика

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи

«__» _____ 20__ г.

М.П.

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель организации-получателя

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи

«__» _____ 20__ г.

М.П.

Организация-получатель _____

наименование

_____ адрес, телефон, факс

_____ банковские реквизиты

_____ наименование структурного подразделения

Организация-сдатчик _____

наименование

_____ адрес, телефон, факс

_____ банковские реквизиты

Форма по ОКУД

_____ по ОКПО

Код

Основание для составления акта _____ наименование структурного подразделения _____ номер _____
 приказа, распоряжение, договор (с указанием его вида, основных обязательств) _____ дата _____

Дата _____ принятая к бухгалтерскому учету _____
 списания с бухгалтерского учета _____

Счет, субсчет, код аналитического учета _____ по ОКОФ _____

Номер _____ амортизационной группы _____
 инвентарный _____ заводской _____

Государствен-
 ная регистра-
 ция прав на
 недвижимость _____ номер _____
 дата _____

Объект основных средств _____ наименование, назначение, модель, марка _____
 Место нахождения объекта в момент приема-передачи _____
 Организация-проектировщик (исполнитель строительных работ) _____ наименование _____

Справочно: 1. Участники долевой собственности _____
 2. Иностранная валюта <> _____ наименование _____ курс _____ на дату _____ сумма _____

Доля в праве
 общей собст-
 венности, % _____

<> Заполняется в случае, когда стоимость объекта основных средств при приобретении была выражена в иностранной валюте

2-я страница формы № ОС-1а

1. Сведения о состоянии объекта на дату передачи

Дата	окончания строительства	ввода в эксплуата- цию	последней рекон- струкции, дострой- ки, модернизации	последнего капи- тального ремонта	Фактический срок экс- плуатации (лет, мес- цев)	Сумма начисленной амортизации (износа), руб.	Остаточная стои- мость, руб.	Стоимость приобре- тения (договорная стои- мость), руб.	Первоначальная стои- мость на дату принятия к бухгалтер- скому учету, руб.	Способ на- числения амортизации			
										наименование	Срок полезного использования	количество	масса
1	2	3	4	5	6	7	8	9	1	2	3	4	

2. Сведения об объекте на дату
 принятия к бухгалтерскому учету

3. Краткая индивидуальная характеристика объекта

Содержание драгоценных и / или полудрагоценных материалов (металлов, камней и т.д.)				
наименование драгоценных и / или полудрагоценных ма- териалов	номен- клатурный номер	единица измере- ния	коли- чество	масса
1	2	3	4	5

Наименование конструктивных элементов и других признаков, характеризующих объект	Качественные и количественные характеристики				Примечание	
	основного объекта	пристроенных помещений и др.				
6	7	8	9	10	11	12
Общая площадь, м ²						
Количество этажей						
Общий строительный объем, м ³						
В том числе подземной части, м ³						
Площадь встроенных, пристроено-пристроенных и пристроенных помещений, м ²						
В том числе: материалы						

Комиссия по приему-передаче

Результат испытания на «_» _____ 20__ г.

Объект основных средств техническим условиям _____ Доработка _____
 соответствует _____ не соответствует _____
 требует _____ не требует _____

указать, что не соответствует _____

указать, что требуется _____

Заключение комиссии. _____

Приложение. Техническая документация _____

Председатель комиссии _____ должность _____ подпись _____ расшифровка _____
 подписи _____

Члены комиссии: _____ должность _____ подпись _____ расшифровка _____
 подписи _____

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка _____
 подписи _____

Объект основных средств

Сдал

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка
_____ 20__ г. _____ подписи

«__» _____ 20__ г. Табельный номер

N _____

Принял

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка
_____ 20__ г. _____ подписи

По доверенности от «__» _____ 20__ г.

выданной _____ кем, кому (фамилия, имя, отчество)

Объект основных средств принят на ответственное хранение

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи

«__» _____ 20__ г. Табельный номер

Отметка бухгалтерии:

Номер документа	Дата составления

Отметка бухгалтерии об открытии в инвентарной карточке (книге) учета объекта основных средств

инвентарной карточки учета объекта основных средств или записи в инвентарной книге выбытия отмечено

Главный бухгалтер

_____ подпись _____ расшифровка подписи

Главный бухгалтер

_____ подпись _____ расшифровка подписи

Унифицированная форма № ОС-16
Утверждена
Постановлением
Госкомстата России
от 21.01.2003 № 7

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-сдатчика

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи

«__» _____ 20__ г.

М.П.

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-получателя

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи

«__» _____ 20__ г.

М.П.

Код

Форма по ОКУД _____ по ОКПО

Организация-получатель _____

наименование

_____ адрес, телефон, факс

_____ банковские реквизиты

Организация-сдатчик _____

наименование структурного подразделения

_____ наименование

_____ адрес, телефон, факс

_____ банковские реквизиты

по ОКПО

Основание для составления акта _____ наименование структурного подразделения _____
 приказ, распоряжение, договор (с указанием его вида, основных обязательств)

_____	_____	номер
_____	_____	дата
_____	_____	_____
_____	_____	_____

_____	_____
Номер документа	Дата составления

АКТ

О ПРИЕМЕ-ПЕРЕДАЧЕ ГРУПП ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ (КРОМЕ ЗДАНИЙ, СООРУЖЕНИЙ)

Цель передачи (назначение принимаемых объектов основных средств) _____

Организация-изготовитель _____ наименование _____

Справочно: 1. Участники долевой собственности _____

_____ курс _____ на дату _____ сумма _____

Номер по порядку	наименование	Объект			выпуска (год)	Дата ввода в эксплуатацию	Дата последнего капитального ремонта
		амортизационной группы	номер инвентарный	заводской			
1	2	3	4	5	6	7	8

Комиссия по приему-передаче

Председатель комиссии _____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи _____

Члены комиссии: _____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи _____

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи _____

Результат испытания на «_» _____ 20__ г.

Заключение комиссии: _____

Приложение. Техническая документация _____

3-я страница формы № ОС-16

Фактический срок эксплуатации (лет. месяцев)	Сумма начисленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость,	Стоимость приобретения (договорная стоимость), руб.		Доля в праве общей собственности, %	Первоначальная стоимость на дату к бухгалтерскому учету, руб.	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации
			за единицу	всего				
9	10	11	12	13	14	15	16	17
					X			
			Итого					

Объекты основных средств

Сдал

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи

«__» _____ 20__ г. _____ Табельный номер

Отметка бухгалтерии:

В инвентарной карточке (книге) учета объекта основных средств выбытие отмечено

Главный бухгалтер _____ подпись _____ расшифровка подписи

4-я страница формы № ОС-16

Краткая индивидуальная характеристика объекта	Содержание драгоценных материалов (металлов, камней и т.д.)				Примечание	
	Наименование драгоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	количество		масса
18	19	20	21	22	23	24

Объекты основных средств

Принял

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи

«__» _____ 20__ г.

По доверенности от «__» _____ 20__ г. № _____ кем, кому (фамилия, имя, отчество)

Объекты основных средств приняты на ответственное хранение

_____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи

«__» _____ 20__ г. _____ Табельный номер

Отметка бухгалтерии об открытии инвентарной карточки учета объектов основных средств или записи в инвентарной книге

Главный бухгалтер _____ подпись _____ расшифровка подписи

0401060

Поступ. в банк плат. Списано со сч. плат.

ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № _____ Дата _____ Вид платежа _____

Сумма прописью

ИНН	КПП	Сумма	
Платательщик		Сч. №	
Банк плательщика		БИК	
		Сч. №	
Банк получателя		БИК	
		Сч. №	
ИНН	КПП	Сч. №	
Получатель		Вид оп.	Срок плат.
		Наз. пл	Очер. плат.
		Код	Рез. поле

Назначение платежа

Подписи

Отметки банка

М.П.

Код ОКПО 0301009

Форма по ОКРУД по ОКПО

В кассу для оплаты в срок с ____ м ____ года по ____ м ____ года Сумма _____ руб. _____ коп. (____ руб. _____ коп.)

Руководитель организации _____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи _____

Главный бухгалтер _____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписи _____

Отчетный период с _____ по _____

Дата составления _____

РАСЧЕТНО - ПЛАТЕЖНАЯ ВЕДОМОСТЬ

№ п/п	Табельный номер	Профессия (должность)	Оклад, тарифная ставка (часовая, дневная), руб. коп.	Отработано дней (часов)	Наименование, руб.												Удержано и зачено, руб.	Сумма, руб.	Детали получки			
					за текущий месяц (по видам оплат)	стипендия	распределенных социальных и материальных благ	всего	налог на доходы	доля в организации	Зачтенности за работником	к выплате	фамилия, отчество	по								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	

Номер по но- нрача- ночку	Табель- ный номер	Профессия (должность)	Оклад, тарифная ставка (часовая, дневная, руб. кон.)	Отработано дней (часов)		Наименование, руб.						
				работ- чих дней	выход- ных и празд- ничных	за текущий месяц (по видам оплат)			Стоимость распределен- ных социаль- ных и материн- ских выплат			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

По истекшей платежной ведомости
выплатило _____ руб. ___ коп. (___ руб. ___ коп.)
и дебетованию _____ руб. ___ коп. (___ руб. ___ коп.)
сумма пропущено _____ руб. ___ коп. (___ руб. ___ коп.)
сумма пропущено _____ руб. ___ коп. (___ руб. ___ коп.)

2-я страница формы № Т-49

По образцу 2-й страницы печатать
дополнительные страницы ведомо-
сти. Подписи печатать на послед-
ней странице.

Удержано и зачислено, руб.	Сумма, руб		Денежи получены	
	долга за организаци- ей	за работником	к выпла- те	пошлина
14	15	16	17	18
			20	21
				22

Выплату
произвел _____ должность _____ подпись _____ расшифровка подписей _____
Расходный
кассовый ордер № _____ от _____ в _____ 20 ____ года

Бухгалтер _____ подпись _____ расшифровка подписей _____

Утверждена
Постановлением
Госкомстата России
от 25.12.98 № 132

Код	0330212
Форма по ОК/УД	_____ по ОКПО
структурное подразделение	_____ Вид деятельности по ОКДП
Грузоотправитель	_____ по ОКПО
наименование организации, адрес, номер телефона, банковские реквизиты	_____ по ОКПО
Поставщик	_____ по ОКПО
наименование организации, адрес, номер телефона, банковские реквизиты	_____ по ОКПО
Плательщик	_____ номер
наименование организации, адрес, номер телефона, банковские реквизиты	_____ дата
Основание	_____ номер
договор, заказ - наряд	_____ номер
Транспортная накладная	_____ дата
Вид операции	_____

ТОВАРНАЯ НАКЛАДНАЯ

Номер документа	Дата составления

Номер по порядку	Товар наименование, характеристика, сорт, артикул товара	Единица измерения код	Вид ковки	Количество		Масса брутто	Количество (масса нетто)	Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.	НДС		Сумма с учетом НДС, руб. коп.	
				в од-ном мес-те	в мест, штук					Ставка, %	сумма, руб. коп.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	13	14	15
			И Т.Д.							X			
			Итого										

Оборотная сторона формы № ТОРГ-12

Номер по порядку	Товар наименование, характеристика, сорт, артикул товара	Единица измерения код	Вид ковки	Количество		Масса брутто	Количество (масса нетто)	Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.	НДС		Сумма с учетом НДС, руб. коп.	
				в од-ном мес-те	в мест, штук					Ставка, %	сумма, руб. коп.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	13	14	15
			И Т.Д.							X			
			Итого										
			Всего по накладной										
										X			
										X			

Формы первичных учетных документов

Формы учетных документов, утвержденные федеральными органами государственной власти и Центральным банком Российской Федерации (Банком России). Формы первичных учетных документов, отсутствующие в данном списке, можно найти непосредственно в утвердивших их документах.

Товарная накладная имеет приложение на _____
и содержит _____ порядковых номеров записей _____
_____ прописью

Масса груза (нетто) _____ прописью
Масса груза (брутто) _____ прописью

Всего мест _____ прописью

По доверенности № _____ Г.
от « _____ » _____
выданной _____
_____ кем, кому (организация,
должность, фамилия,
И., О.)

Груз принял _____ должность
_____ подпись расшифровка подписи

Груз получил грузополучатель _____
_____ должность
_____ подпись расшифровка подписи
М.П.

Приложение (паспорта, сертификаты и т.п.) на _____ прописью
листах _____ прописью
Всего отпущено на сумму _____ руб. _____ коп.
_____ должность

Отпуск разрешил _____
_____ подпись расшифровка подписи
_____ должность
_____ подпись расшифровка подписи
М.П.

Форма	Нормативный акт, утвердивший форму	Порядок заполнения формы
1	2	3
По учету кадров		
Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу (Унифицированная форма № Т-1)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу (Унифицированная форма № Т-1а)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Личная карточка работника (Унифицированная форма № Т-2)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Личная карточка государственного (муниципального) служащего (Унифицированная форма № Т-2ГС(МС))	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Штатное расписание (Унифицированная форма № Т-3)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1

1	2	3
Командировочное удостоверение (Унифицированная форма № Т-10)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении (Унифицированная форма № Т-10а)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Приказ (распоряжение) о поощрении работника (Унифицированная форма № Т-11)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Приказ (распоряжение) о поощрении работников (Унифицированная форма № Т-11а)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
По учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда		
Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда (Унифицированная форма № Т-12)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Табель учета рабочего времени (Унифицированная форма № Т-13)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Расчетно-платежная ведомость (Унифицированная форма № Т-49)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Расчетная ведомость (Унифицированная форма № Т-51)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1

1	2	3
Платежная ведомость (Унифицированная форма № Т-53)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Журнал регистрации платежных ведомостей (Унифицированная форма № Т-53а)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Лицевой счет (Унифицированная форма № Т-54)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Лицевой счет (свт) (Унифицированная форма № Т-54а)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику (Унифицированная форма № Т-60)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (Унифицированная форма № Т-61)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы (Унифицированная форма № Т-73)	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, приведенных в Постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1

1	2	3
По учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ		
Акт о приемке выполненных работ (Унифицированная форма № КС-2)	Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100	Указания по применению и заполнению форм по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно - строительных работ (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100)
Справка о стоимости выполненных работ и затрат (Унифицированная форма № КС-3)	Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100	Указания по применению и заполнению форм по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно - строительных работ (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100)
Общий журнал работ (Типовая межотраслевая форма № КС-6)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
Журнал учета выполненных работ (Унифицированная форма № КС-6а)	Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100	Указания по применению и заполнению форм по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно - строительных работ (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100)
Акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения (Унифицированная форма № КС-8)	Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100	Указания по применению и заполнению форм по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно - строительных работ (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100)
Акт о разборке временных (нетитульных) сооружений (Унифицированная форма № КС-9)	Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100	Указания по применению и заполнению форм по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно - строительных работ (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100)
Акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений (Унифицированная форма № КС-10)	Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100	Указания по применению и заполнению форм по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно - строительных работ (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100)
Акт приемки законченного строительством объекта (Типовая межотраслевая форма № КС-11)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)

1	2	3
Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (Типовая межотраслевая форма № КС-14)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
Акт о приостановлении строительства (Унифицированная форма № КС-17)	Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100	Указания по применению и заполнению форм по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно - строительных работ (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100)
Акт о приостановлении проектно - изыскательских работ по неосуществленному строительству (Унифицированная форма № КС-18)	Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100	Указания по применению и заполнению форм по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно - строительных работ (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100)
По учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения		
Акт о приеме - передаче товарно - материальных ценностей на хранение (Унифицированная форма № МХ-1)	Постановление Росстата от 09.08.1999 № 66	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно - материальных ценностей в местах хранения (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 09.08.1999 № 66)
Журнал учета товарно - материальных ценностей, сланных на хранение (Унифицированная форма № МХ-2)	Постановление Росстата от 09.08.1999 № 66	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно - материальных ценностей в местах хранения (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 09.08.1999 № 66)
Акт о возврате товарно - материальных ценностей, сланных на хранение (Унифицированная форма № МХ-3)	Постановление Росстата от 09.08.1999 № 66	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно - материальных ценностей в местах хранения (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 09.08.1999 № 66)
Журнал учета поступающих грузов (Унифицированная форма № МХ-4)	Постановление Росстата от 09.08.1999 № 66	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно - материальных ценностей в местах хранения (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 09.08.1999 № 66)

1	2	3
Ведомость учета остатков товарно - материальных ценностей в местах хранения (Унифицированная форма № МХ-19)	Постановление Росстата от 09.08.1999 № 66	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 09.08.1999 № 66)
Отчет о движении товарно-материальных ценностей в местах хранения (Унифицированная форма № МХ-20)	Постановление Росстата от 09.08.1999 № 66	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 09.08.1999 № 66)
Отчет о движении товарно - материальных ценностей в местах хранения (Унифицированная форма № МХ-20а)	Постановление Росстата от 09.08.1999 № 66	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 09.08.1999 № 66)
Отчет экспедитора (Унифицированная форма № МХ-21)	Постановление Росстата от 09.08.1999 № 66	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно - материальных ценностей в местах хранения (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 09.08.1999 № 66)
По учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин		
Акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков контрольно-кассовой машины (Унифицированная форма № КМ-1)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт о снятии показаний контрольных и суммирующих денежных счетчиков при сдаче (отправке) контрольно-кассовой машины в ремонт и при возвращении ее в организацию (Унифицированная форма № КМ-2)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)

1	2	3
Акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованному кассовым чекам (Унифицированная форма № КМ-3)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Журнал кассира - операциониста (Унифицированная форма № КМ-4)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира-операциониста (Унифицированная форма № КМ-5)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Справка-отчет кассира-операциониста (Унифицированная форма № КМ-6)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке организации (Унифицированная форма № КМ-7)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)

1	2	3
Журнал учета вызовов технических специалистов и регистрации выполненных работ (Унифицированная форма № КМ-8)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт о проверке наличных денежных средств кассы (Унифицированная форма № КМ-9)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
По учету торговых операций (общие)		
Акт о приемке товаров (Унифицированная форма № ТОРГ-1)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно - материальных ценностей (Унифицированная форма № ТОРГ-2)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров (Унифицированная форма № ТОРГ-3)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика (Унифицированная форма № ТОРГ-4)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика (Унифицированная форма № ТОРГ-5)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)

1	2	3
Акт о завесе тары (Унифицированная форма № ТОРГ-6)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Журнал регистрации товарно - материальных ценностей, требующих завеса тары (Унифицированная форма № ТОРГ-7)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Заказ - отборочный лист (Унифицированная форма № ТОРГ-8)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Упаковочный ярлык (Унифицированная форма № ТОРГ-9)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Спецификация (Унифицированная форма № ТОРГ-10)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Товарный ярлык (Унифицированная форма № ТОРГ-11)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Товарная накладная (Унифицированная форма № ТОРГ-12)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары (Унифицированная форма № ТОРГ-13)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)

1	2	3
Отчет по таре (Унифицированная форма № ТОРГ-30)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Сопроводительный реестр сдачи документов (Унифицированная форма № ТОРГ-31)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
По учету торговых операций при продаже товаров в кредит		
Справка для покупки товаров в кредит (Унифицированная форма № КР-1)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Поручение - обязательство (обязательство) (Унифицированная форма № КР-2)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Ведомость-опись поручений-обязательств (обязательств), оформленных покупателями за товары, проданные в кредит (Унифицированная форма № КР-3)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Распоряжение (Унифицированная форма № КР-4)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Ведомость учета поступления денег в расчетную кассу от покупателей в погашение задолженности за товары, проданные в кредит (Унифицированная форма № КР-5)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Реестр возвращенных поручений-обязательств (обязательств) (Унифицированная форма № КР-6)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)

1	2	3
Справка о состоянии расчетов с работниками за товары, проданные в кредит (Унифицированная форма № КР-7)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
По учету торговых операций в комиссионной торговле		
Перечень товаров, принятых на комиссию (Унифицированная форма № КОМИС-1)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Перечень принятых на комиссию транспортных средств (автомобилей, мотоциклов) и номерных узлов (агрегатов) (Унифицированная форма № КОМИС-1а)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Товарный ярлык (Унифицированная форма № КОМИС-2)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт об оценке (Унифицированная форма № КОМИС-3)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Справка о продаже товаров, принятых на комиссию (Унифицированная форма № КОМИС-4)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт о снятии товара с продажи (Унифицированная форма № КОМИС-5)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Карточка учета товаров и расчетов по договорам комиссии (Унифицированная форма № КОМИС-6)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Ведомость учета платежей, полученных за хранение непроданных товаров (Унифицированная форма № КОМИС-7)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)

1	2	3
Журнал учета приема на комиссию и продажи транспортных средств (автомобилей, мотоциклов) и номерных узлов (агрегатов) (Унифицированная форма № КОМИС-8)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
По учету операций в общественном питании		
Калькуляционная карточка (Унифицированная форма № ОП-1)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
План-меню (Унифицированная форма № ОП-2)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Требование в кладовую (Унифицированная форма № ОП-3)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Накладная на отпуск товара (Унифицированная форма № ОП-4)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Закупочный акт (Унифицированная форма № ОП-5)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Дневной заборный лист (Унифицированная форма № ОП-6)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)

1	2	3
Опись дневных заборных листов (накладных) (Унифицированная форма № ОП-7)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт о бое, ломе и утрате посуды и приборов (Унифицированная форма № ОП-8)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Ведомость учета движения посуды и приборов (Унифицированная форма № ОП-9)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт о реализации и отпуске изделий кухни (Унифицированная форма № ОП-10)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт о продаже и отпуске изделий кухни (Унифицированная форма № ОП-11)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт о реализации готовых изделий кухни за наличный расчет (Унифицированная форма № ОП-12)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Контрольный расчет расхода специй и соли (Унифицированная форма № ОП-13)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Ведомость учета движения продуктов и тары на кухне (Унифицированная форма № ОП-14)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)

1	2	3
Акт о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий кухни (Унифицированная форма № ОП-15)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Ведомость учета остатков продуктов и товаров на складе (в кладовой) (Унифицированная форма № ОП-16)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Контрольный расчет расхода продуктов по нормам рецептур на выпущенные изделия (Унифицированная форма № ОП-17)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт о передаче товаров и тары при смене материально ответственного лица (Унифицированная форма № ОП-18)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Журнал учета столовой посуды и приборов, выдаваемых под отчет работникам организации (Унифицированная форма № ОП-19)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Заказ - счет (Унифицированная форма № ОП-20)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт на отпуск питания сотрудникам организации (Унифицированная форма № ОП-21)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Акт на отпуск питания по безналичному расчету (Унифицированная форма № ОП-22)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)

1	2	3
Акт о разделке мяса -сырья на полуфабрикаты (Унифицированная форма № ОП-23)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Ведомость учета движения готовых изделий в кондитерском и других цехах (Унифицированная форма № ОП-24)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
Наряд - заказ на изготовление кондитерских и других изделий (Унифицированная форма № ОП-25)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132)
По учету кассовых операций		
Приходный кассовый ордер (Унифицированная форма № КО-1)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету кассовых операций (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Расходный кассовый ордер (Унифицированная форма № КО-2)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету кассовых операций (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов (Унифицированная форма № КО-3)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету кассовых операций (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Кассовая книга (Унифицированная форма № КО-4)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету кассовых операций (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (Унифицированная форма № КО-5)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету кассовых операций (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)

1	2	3
Авансовый отчет (Унифицированная форма № АО-1)	Постановление Госкомстата РФ от 01.08.2001 № 55	Указания по применению и заполнению формы (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 01.08.2001 № 55)
По учету результатов инвентаризации		
Инвентаризационная опись основных средств (Унифицированная форма № ИНВ-1)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Инвентаризационная опись нематериальных активов (Унифицированная форма № ИНВ-1а)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Инвентаризационный ярлык (Унифицированная форма № ИНВ-2)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (Унифицированная форма № ИНВ-3)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных (Унифицированная форма № ИНВ-4)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение (Унифицированная форма № ИНВ-5)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути (Унифицированная форма № ИНВ-6)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них (Унифицированная форма № ИНВ-8)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)

1	2	3
Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях (Унифицированная форма № ИНВ-8а)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них (Унифицированная форма № ИНВ-9)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств (Унифицированная форма № ИНВ-10)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Акт инвентаризации расходов будущих периодов (Унифицированная форма № ИНВ-11)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Акт инвентаризации наличных денежных средств (Унифицированная форма № ИНВ-15)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации денежных средств, ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (Унифицированная форма № ИНВ-16)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации денежных средств, ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)

1	2	3
Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (Унифицированная форма № ИНВ-17)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (Приложение к унифицированной форме № ИНВ-17)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств (Унифицированная форма № ИНВ-18)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей (Унифицированная форма № ИНВ-19)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации (Унифицированная форма № ИНВ-22)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Журнал учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации (Унифицированная форма № ИНВ-23)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Акт о контрольной проверке правильности проведения инвентаризации ценностей (Унифицированная форма № ИНВ-24)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)

1	2	3
Журнал учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (Унифицированная форма № ИНВ-25)	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией (Унифицированная форма № ИНВ-26)	Постановление Госкомстата РФ от 27.03.2000 № 26	Указания по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88)
По учету работы строительных машин и механизмов		
Рапорт о работе башенного крана (Типовая межотраслевая форма № ЭСМ-1)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Путевой лист строительной машины (Типовая межотраслевая форма № ЭСМ-2)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Рапорт о работе строительной машины (механизма) (Типовая межотраслевая форма № ЭСМ-3)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Рапорт-наряд о работе строительной машины (механизма) (Типовая межотраслевая форма № ЭСМ-4)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Карта учета работы строительной машины (механизма) (Типовая межотраслевая форма № ЭСМ-5)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Журнал учета работы строительных машин (механизмов) (Типовая межотраслевая форма № ЭСМ-6)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)

1	2	3
Справка о выполненных работах (услугах) (Типовая межотраслевая форма № ЭСМ-7)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
По учету работ в автомобильном транспорте		
Путевой лист легкового автомобиля (Типовая межотраслевая форма № 3)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Путевой лист специального автомобиля (Типовая межотраслевая форма № 3 спец.)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Путевой лист легкового такси (Типовая межотраслевая форма № 4)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Путевой лист грузового автомобиля (Типовая межотраслевая форма № 4-С)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Путевой лист грузового автомобиля (Типовая межотраслевая форма № 4-П)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Путевой лист автобуса (Типовая межотраслевая форма № 6)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Путевой лист автобуса необщего пользования (Типовая межотраслевая форма № 6 спец.)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Журнал учета движения путевых листов (Типовая межотраслевая форма № 8)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
Товарно - транспортная накладная (Типовая межотраслевая форма № 1-Т)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78)
По учету основных средств и нематериальных активов		
Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (Унифицированная форма № ОС-1)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)

1	2	3
Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (Унифицированная форма № ОС-1а)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)
Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (Унифицированная форма № ОС-1б)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)
Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (Унифицированная форма № ОС-2)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)
Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (Унифицированная форма № ОС-3)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)
Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (Унифицированная форма № ОС-4)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)
Акт о списании автотранспортных средств (Унифицированная форма № ОС-4а)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)
Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (Унифицированная форма № ОС-4б)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)

1	2	3
Инвентарная карточка учета объекта основных средств (Унифицированная форма № ОС-6)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)
Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (Унифицированная форма № ОС-6а)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)
Инвентарная книга учета объектов основных средств (Унифицированная форма № ОС-6б)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)
Акт о приеме (поступлении) оборудования (Унифицированная форма № ОС-14)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)
Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (Унифицированная форма № ОС-15)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)
Акт о выявленных дефектах оборудования (Унифицированная форма № ОС-16)	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7	Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7)
Карточка учета нематериальных активов (Типовая межотраслевая форма № НМА-1)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
По учету материалов		
Доверенность (Типовая межотраслевая форма № М-2)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 3 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
Доверенность (Типовая межотраслевая форма № М-2а)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 3 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)

1	2	3
Приходный ордер (Типовая межотраслевая форма № М-4)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 3 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
Акт о приемке материалов (Типовая межотраслевая форма № М-7)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 3 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
Лимитно-заборная карта (Типовая межотраслевая форма № М-8)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 3 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
Требование-накладная (Типовая межотраслевая форма № М-11)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 3 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
Накладная на отпуск материалов на сторону (Типовая межотраслевая форма № М-15)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 3 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
Карточка учета материалов (Типовая межотраслевая форма № М-17)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 3 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (Типовая межотраслевая форма № М-35)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 3 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
По учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов		
Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов (Типовая межотраслевая форма № МБ-2)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов (Типовая межотраслевая форма № МБ-4)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (Типовая межотраслевая форма № МБ-7)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)

1	2	3
Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов (Типовая межотраслевая форма № МБ-8)	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)
По учету сельскохозяйственной продукции и сырья		
По учету движения зерна		
Реестр отправки зерна и другой продукции с поля (Типовая межотраслевая форма № СП-1)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Реестр приема зерна и другой продукции (Типовая межотраслевая форма № СП-2)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Талон водителя (Типовая межотраслевая форма № СП-5)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Талон комбайнера (Типовая межотраслевая форма № СП-6)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Талон бункериста (Типовая межотраслевая форма № СП-7)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Реестр приема зерна от водителя (Типовая межотраслевая форма № СП-8)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Реестр приема зерна весовщиком (Типовая межотраслевая форма № СП-9)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)

1	2	3
Выписка из реестра о намолоте зерна и уборанной площади (Типовая межотраслевая форма № СП-10)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Ведомость движения зерна и другой продукции (Типовая межотраслевая форма № СП-11)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Товарно - транспортная накладная (зерно) (Типовая межотраслевая форма № СП-31)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 1 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
По учету движения другой продукции растениеводства		
Путевка на вывоз продукции с поля (Типовая межотраслевая форма № СП-4)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Акт на сортировку и сушку продукции растениеводства (Типовая межотраслевая форма № СП-12)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Акт расхода семян и посадочного материала (Типовая межотраслевая форма № СП-13)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Дневник поступления продукции закрытого грунта (Типовая межотраслевая форма № СП-15)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Дневник поступления продукции садоводства (Типовая межотраслевая форма № СП-16)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Акт приема грубых и сочных кормов (Типовая межотраслевая форма № СП-17)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)

1	2	3
Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж) (Типовая межотраслевая форма № СП-54)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 3 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Учетный лист убоя и падежа животных (Типовая межотраслевая форма № СП-55)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 3 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Производственный отчет о переработке птицы и выходе продукции (Типовая межотраслевая форма № СП-56)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 3 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
По учету движения продукции животноводства		
Дневник поступления сельскохозяйственной продукции (Типовая межотраслевая форма № СП-14)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Журнал учета надоя молока (Типовая межотраслевая форма № СП-21)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Журнал учета приемки (закупки) молока от граждан (Типовая межотраслевая форма № СП-22)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Ведомость учета движения молока (Типовая межотраслевая форма № СП-23)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Акт настига и приема шерсти (Типовая межотраслевая форма № СП-24)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)

1	2	3
Дневник поступления и отправки шерсти (Типовая межотраслевая форма № СП-25)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Акт сортировки яиц в цехе инкубации (Типовая межотраслевая форма № СП-26)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Ведомость переработки молока и молочных продуктов (Типовая межотраслевая форма № СП-27)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Отчет о переработке продукции (Типовая межотраслевая форма № СП-28)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Отчет о процессах инкубации (Типовая межотраслевая форма № СП-29)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 4 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
По учету реализации продукции		
Ресстр документов на выбытие продукции (Типовая межотраслевая форма № СП-3)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Отчет по складу - холодильнику (Типовая межотраслевая форма № СП-30)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Товарно - транспортная накладная (животные) (Типовая межотраслевая форма № СП-32)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)

1	2	3
Товарно-транспортная накладная (мол-сырье) (Типовая межотраслевая форма № СП-33)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Товарно-транспортная накладная (овощи, плоды, ягоды, лубяные культуры) (Типовая межотраслевая форма № СП-34)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Товарно-транспортная накладная (шерсть) (Типовая межотраслевая форма № СП-35)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Акт о приемке продукции для реализации (продажи) (Типовая межотраслевая форма № СП-36)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Отчет о реализации продукции (Типовая межотраслевая форма № СП-37)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (Типовая межотраслевая форма № СП-38)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам (Типовая межотраслевая форма № СП-46)	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68	Раздел 5 Указаний по применению и заполнению форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68)
Расчетные документы		
Платежное поручение (форма 0401060)	Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)	Приложение 4 к Положению о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)

1	2	3
Аккредитив (форма 0401063)	Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)	Приложение 8 к Положению о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)
Платежное требование (форма 0401061)	Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)	Приложение 12 к Положению о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)
Инкассовое поручение (форма 0401071)	Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)	Приложение 16 к Положению о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)
Платежный ордер (форма 0401066)	Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)	Приложение 20 к Положению о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)
Реестр счетов (форма 0401065)	Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)	Глава 6 части I Положения о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)
Реестр переданных на инкассо расчетных документов (форма 0401014)	Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)	Глава 8 части I Положения о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)
Заявление об акцепте, отказе от акцепта (форма 0401004)	Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)	Глава 10 части I Положения о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П)
Объявление на взнос наличными (форма 0402001)	Положение о порядке ведения кассовых операций в кредитных организациях на территории Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 09.10.2002 № 199-П)	

Формы бухгалтерской отчетности

Примечание. В данный список включены важнейшие и широко применяемые формы бухгалтерской отчетности, утвержденные Министерством финансов Российской Федерации. Формы бухгалтерской отчетности, отсутствующие в данном списке, можно найти непосредственно в утвердивших их документах.

Названия документов и форм, включенных в информационный банк Вашей системы, выделены гипертекстовыми ссылками (цветом). Документы и формы, названия которых не выделены гипертекстовыми ссылками, включены в информационный банк большей по объему системы семейства Консультант-Плюс по федеральному законодательству, частью которой является ваша система.

Получить отдельные формы, включенные в информационные банки других систем КонсультантПлюс, можно в обслуживающем Вас центре Сети КонсультантПлюс.

Форма	Нормативный акт, утвердивший форму	Порядок заполнения формы
1	2	3
Для организаций, кроме кредитных, страховых и бюджетных		
Бухгалтерский баланс (форма № 1)	Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н	Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н)
Отчет о прибылях и убытках (форма № 2)	Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н	Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н)
Отчет об изменении капитала (форма № 3)	Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н	Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н)
Отчет о движении денежных средств (форма № 4)	Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н	Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н)
Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5)	Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н	Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н)
Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6)	Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н	Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н)

1	2	3
Для бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью		
Баланс исполнения сметы доходов и расходов (форма 1)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Баланс исполнения сметы доходов и расходов по внебюджетным источникам (форма 1-1)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Отчет об исполнении сметы доходов и расходов учреждений и организаций, финансируемых из бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов (форма 1-мм)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по бюджетным средствам (форма 2)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по бюджетным средствам в иностранной валюте (форма 2-в)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Отчет о доходах и расходах целевого бюджетного фонда (форма 2-4)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)

1	2	3
Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по дополнительным источникам бюджетного финансирования учреждений, находящихся за пределами Российской Федерации (форма 2-5)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным источникам (форма 4)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по средствам бюджета Союзного государства на территории Российской Федерации (форма 4-союз)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Отчет о движении основных средств (форма 5)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Отчет о движении материальных запасов (форма 6)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Отчет о недостачах и хищениях денежных средств и материальных ценностей в бюджетных учреждениях (форма 15)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)

1	2	3
Справка о полученном финансировании из федерального бюджета (код формы по ОКУД 0503057)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Справка об остатках средств, полученных из федерального бюджета (код формы по ОКУД 0503058)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Сводная справка об остатках средств, полученных из федерального бюджета (код формы по ОКУД 0503060)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Справка о перечислении средств в доходы бюджетов субъектов Российской Федерации (по разделу 21) (код формы по ОКУД 0503063)	Приказ Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н	Раздел III Инструкции о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной росписью (утв. Приказом Минфина РФ от 15.06.2000 № 54н)
Для страховых организаций		
Бухгалтерский баланс страховой организации (форма № 1-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел III Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности страховых организаций (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)
Отчет о прибылях и убытках страховой организации (форма № 2-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел IV Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности страховых организаций (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)
Отчет о прибылях и убытках страховой медицинской организации по обязательному медицинскому страхованию (форма № 2а-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел V Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности страховых организаций (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)

1	2	3
Отчет об изменениях капитала страховой организации (форма № 3-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	
Отчет о движении денежных средств страховой организации (форма № 4-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел VI Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности страховых организаций (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)
Отчет о движении денежных средств страховой медицинской организации по обязательному медицинскому страхованию (форма № 4а-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел VII Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности страховых организаций (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)
Приложение к бухгалтерскому балансу страховой организации (форма № 5-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел VIII Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности страховых организаций (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)
Отчет о платежеспособности страховой организации (форма № 6-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел II Инструкции об объеме форм отчетности страховых организаций, представляемой в порядке надзора, порядке ее составления и представления (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)
Отчет о размещении страховых резервов (форма № 7-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел III Инструкции об объеме форм отчетности страховых организаций, представляемой в порядке надзора, порядке ее составления и представления (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)
Отчет о размещении страховых резервов по обязательному медицинскому страхованию (форма № 7а-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел IV Инструкции об объеме форм отчетности страховых организаций, представляемой в порядке надзора, порядке ее составления и представления (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)
Отчет о страховых резервах по страхованию иному, чем страхование жизни (форма № 8-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел V Инструкции об объеме форм отчетности страховых организаций, представляемой в порядке надзора, порядке ее составления и представления (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)

1	2	3
Отчет об использовании средств резервов предупредительных мероприятий (форма № 9-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел VI Инструкции об объеме форм отчетности страховых организаций, представляемой в порядке надзора, порядке ее составления и представления (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)
Отчет об операциях перестрахования (форма № 10-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел VII Инструкции об объеме форм отчетности страховых организаций, представляемой в порядке надзора, порядке ее составления и представления (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)
Информация по операционному сегменту (форма № 11-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел VIII Инструкции об объеме форм отчетности страховых организаций, представляемой в порядке надзора, порядке ее составления и представления (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)
Информация о дочерних и зависимых обществах страховой организации (форма № 12-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел IX Инструкции об объеме форм отчетности страховых организаций, представляемой в порядке надзора, порядке ее составления и представления (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)
Информация о филиалах и представительствах страховой организации (форма № 13-страховщик)	Приказ Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н	Раздел X Инструкции об объеме форм отчетности страховых организаций, представляемой в порядке надзора, порядке ее составления и представления (утв. Приказом Минфина РФ от 08.12.2003 № 113н)

Формы налогового учета и отчетности

Примечание. В данный список включены важнейшие и широко применяемые формы налогового учета и отчетности, утвержденные федеральными органами государственной власти. Формы налогового учета и отчетности, отсутствующие в данном списке, можно найти непосредственно в утвердивших их документах.

Форма	Нормативный акт, утвердивший форму	Порядок заполнения формы
1	2	3
Налог на добавленную стоимость		
Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость	Приказ МНС РФ от 20.11.2003 № БГ-3-03/644	Инструкция по заполнению декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 21.01.2002 № БГ-3-03/25 (ред. от 28.07.2004)
Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов	Приказ МНС РФ от 20.11.2003 № БГ-3-03/644	Инструкция по заполнению декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 21.01.2002 № БГ-3-03/25 (ред. от 28.07.2004)
Счет - фактура	Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (ред. от 16.02.2004)	Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (ред. от 16.02.2004)
Книга покупок	Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (ред. от 16.02.2004)	Раздел II Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (ред. от 16.02.2004)

1	2	3
Книга продаж	Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (ред. от 16.02.2004)	Раздел III Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (ред. от 16.02.2004)
Уведомление об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость	Приказ МНС РФ от 04.07.2002 № БГ-3-03/342	
Акцизы		
Налоговая декларация по акцизам на подакцизные товары, за исключением алкогольной продукции, реализуемой с акцизных складов оптовой торговли и нефтепродуктов	Приказ МНС РФ от 10.12.2003 № БГ-3-03/675@	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 10.12.2003 № БГ-3-03/675@
Налоговая декларация по акцизам на алкогольную продукцию, реализуемую с акцизных складов оптовой торговли	Приказ МНС РФ от 10.12.2003 № БГ-3-03/675@	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 10.12.2003 № БГ-3-03/675@
Налоговая декларация по акцизам на нефтепродукты	Приказ МНС РФ от 10.12.2003 № БГ-3-03/675@	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 10.12.2003 № БГ-3-03/675@
Налоговая декларация по акцизу на подакцизное минеральное сырье (природный газ)	Приказ МНС РФ от 10.12.2003 № БГ-3-03/675@	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 10.12.2003 № БГ-3-03/675@
Заявление (представляется организациями - производителями алкогольной продукции)	Приказ МНС РФ от 19.02.2001 № БГ-3-31/41	Приказ МНС РФ от 19.02.2001 № БГ-3-31/41

1	2	3
Заявление (представляется организациями-оптовой торговли)	Приказ МНС РФ от 19.02.2001 № БГ-3-31/41	Приказ МНС РФ от 19.02.2001 № БГ-3-31/41
Справка об обороте алкогольной продукции	Приказ МНС РФ от 19.02.2001 № БГ-3-31/41	
Отчет об объемах алкогольной продукции, хранящейся на акцизном складе	Приказ МНС РФ от 19.02.2001 № БГ-3-31/41	
Извещение налогового органа организацией - участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) об исполнении обязанностей по исчислению и уплате всей суммы акциза, исчисленной по операциям, осуществляемым в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) (форма № 9-АКПТ-1)	Приказ МНС РФ от 23.08.2001 № БГ-3-09/303	
Извещение налогового органа индивидуальным предпринимателем - участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), об исполнении обязанностей по исчислению и уплате всей суммы акциза, исчисленной по операциям, осуществляемым в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) (форма № 9-АКПТ-2)	Приказ МНС РФ от 23.08.2001 № БГ-3-09/303	
Заявление на покупку акцизных марок	Приказ ГТК РФ от 28.12.2000 № 1230 (ред.от 18.11.2002)	
Приложение к заявлению на покупку акцизных марок	Приказ ГТК РФ от 28.12.2000 № 1230 (ред.от 18.11.2002)	

1	2	3
Обязательство импортера о ввозе товаров и использовании марок	Приказ ГТК РФ от 28.12.2000 № 1230 (ред.от 18.11.2002)	
Перечень подакцизных товаров, планируемых к ввозу на территорию Российской Федерации по внешнеторговому договору с иностранной организацией, для маркировки которых приобретаются акцизные марки по заявлению	Приказ ГТК РФ от 28.12.2000 № 1230 (ред.от 18.11.2002)	
Отчет об использовании акцизных марок	Приказ ГТК РФ от 28.12.2000 № 1230 (ред.от 18.11.2002)	
Отчет об использовании специальных марок организацией - производителем алкогольной продукции	Постановление Правительства РФ от 15.08.1997 № 1018 (ред.от 05.07.2000)	Примерный порядок заполнения Приложений к Постановлению Правительства РФ от 15.08.1997 № 1018, установленный Письмом Госналогслужбы РФ от 09.01.1998 № АС-6-31/11
Отчет об использовании специальных марок организацией - производителем алкогольной продукции	Постановление Правительства РФ от 15.08.1997 № 1018 (ред.от 05.07.2000)	Примерный порядок заполнения Приложений к Постановлению Правительства РФ от 15.08.1997 № 1018, установленный Письмом Госналогслужбы РФ от 09.01.1998 № АС-6-31/11
Отчет о начислении и уплате акцизов на алкогольную продукцию	Постановление Правительства РФ от 15.08.1997 № 1018 (ред.от 05.07.2000)	
Заявление о выдаче свидетельства о регистрации лица, осуществляющего операции с нефтепродуктами (для организаций)	Приказ МНС РФ от 06.02.2003 № БГ-3-03/52	Порядок выдачи свидетельств о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, утвержденный Приказом МНС РФ от 06.02.2003 № БГ-3-03/52
Заявление о выдаче свидетельства о регистрации лица, осуществляющего операции с нефтепродуктами (для индивидуальных предпринимателей)	Приказ МНС РФ от 06.02.2003 № БГ-3-03/52	Порядок выдачи свидетельств о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, утвержденный Приказом МНС РФ от 06.02.2003 № БГ-3-03/52

1	2	3
Сведения о наличии мощностей, необходимых для получения свидетельства на производство нефтепродуктов	Приказ МНС РФ от 06.02.2003 № БГ-3-03/52	Порядок выдачи свидетельств о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, утвержденный Приказом МНС РФ от 06.02.2003 № БГ-3-03/52
Сведения о наличии мощностей, необходимых для получения свидетельства на оптовую реализацию нефтепродуктов	Приказ МНС РФ от 06.02.2003 № БГ-3-03/52	Порядок выдачи свидетельств о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, утвержденный Приказом МНС РФ от 06.02.2003 № БГ-3-03/52
Сведения о наличии мощностей, необходимых для получения свидетельства на оптово - розничную реализацию нефтепродуктов	Приказ МНС РФ от 06.02.2003 № БГ-3-03/52	Порядок выдачи свидетельств о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, утвержденный Приказом МНС РФ от 06.02.2003 № БГ-3-03/52
Сведения о наличии мощностей, необходимых для получения свидетельства на розничную реализацию нефтепродуктов	Приказ МНС РФ от 06.02.2003 № БГ-3-03/52	Порядок выдачи свидетельств о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, утвержденный Приказом МНС РФ от 06.02.2003 № БГ-3-03/52
Акт инвентаризации алкогольной продукции на акцизном складе	Приказ МНС РФ от 31.03.2003 № БГ-3-07/154	
Уведомление о поставке (передаче) алкогольной продукции с акцизного склада	Приказ МНС РФ от 31.03.2003 № БГ-3-07/154	
Уведомление о получении алкогольной продукции на акцизный склад	Приказ МНС РФ от 31.03.2003 № БГ-3-07/154	
Отчет об объемах алкогольной продукции хранящейся на акцизном складе	Приказ МНС РФ от 31.03.2003 № БГ-3-07/154	
Журнал регистрации отправленных уведомлений о поставке (передаче) алкогольной продукции с акцизного склада поставщика (отправителя)	Приказ МНС РФ от 31.03.2003 № БГ-3-07/154	

1	2	3
Журнал регистрации полученных уведомлений о поставке (передаче) алкогольной продукции с акцизного склада поставщика (отправителя)	Приказ МНС РФ от 31.03.2003 № БГ-3-07/154	
Журнал регистрации отправленных уведомлений о поступлении алкогольной продукции на акцизный склад покупателя (получателя)	Приказ МНС РФ от 31.03.2003 № БГ-3-07/154	
Заявление на покупку марок акцизного сбора на спирт этиловый и водку	Приказ ГТК РФ от 06.02.1997 № 46 (ред.от 18.06.2001)	
Налог на доходы физических лиц		
Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц за 2003 год (форма 1-НДФЛ)	Приказ МНС РФ от 31.10.2003 № БГ-3-04/583	Порядок заполнения налоговой карточки по учету доходов и налога на доходы физических лиц за 2003 год, утвержденный Приказом МНС РФ от 31.10.2003 № БГ-3-04/583
Справка о доходах физического лица за 2003 год (форма 2-НДФЛ)	Приказ МНС РФ от 31.10.2003 № БГ-3-04/583	Порядок заполнения и представления справки о доходах физического лица за 2003 год, утвержденный Приказом МНС РФ от 31.10.2003 № БГ-3-04/583
Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ)	Приказ МНС РФ от 16.10.2003 № БГ-3-04/540	Инструкция по заполнению деклараций по налогу на доходы физических лиц, утвержденная Приказом МНС РФ от 16.10.2003 № БГ-3-04/540
Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц (форма 4-НДФЛ)	Приказ МНС РФ от 16.10.2003 № БГ-3-04/540	Инструкция по заполнению деклараций по налогу на доходы физических лиц, утвержденная Приказом МНС РФ от 16.10.2003 № БГ-3-04/540
Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ)	Приказ МНС РФ от 15.06.2004 № САЭ-3-04/366@	Инструкция по заполнению деклараций по налогу на доходы физических лиц, утвержденная Приказом МНС РФ от 15.06.2004 № САЭ-3-04/366@

1	2	3
Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц (форма 4-НДФЛ)	Приказ МНС РФ от 15.06.2004 № САЭ-3-04/366@	Инструкция по заполнению деклараций по налогу на доходы физических лиц, утвержденная Приказом МНС РФ от 15.06.2004 № САЭ-3-04/366@
Книга учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя	Приказ Минфина РФ № 86н, МНС РФ № БГ-3-04/430 от 13.08.2002	Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденный Приказом Минфина РФ № 86н, МНС РФ № БГ-3-04/430 от 13.08.2002
Реестр сведений о доходах физических лиц за 2003 год	Приказ МНС РФ от 31.10.2003 № БГ-3-04/583	
Единый социальный налог		
Налоговая декларация по единому социальному налогу для лиц, производящих выплаты физическим лицам: организаций; индивидуальных предпринимателей; физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями	Приказ МНС РФ от 09.10.2002 № БГ-3-05/550 (ред.от 24.12.2003)	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 09.10.2002 № БГ-3-05/550 (ред. от 24.12.2003)
Налоговая декларация по единому социальному налогу для индивидуальных предпринимателей, глав крестьянских (фермерских) хозяйств, адвокатов	Приказ МНС РФ от 13.11.2002 № БГ-3-05/649 (ред.от 03.11.2003)	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 13.11.2002 № БГ-3-05/649 (ред. от 03.11.2003)
Налоговая декларация о предполагаемом доходе, подлежащем обложению единым социальным налогом, для индивидуальных предпринимателей, глав крестьянских (фермерских) хозяйств	Приказ МНС РФ от 13.11.2002 № БГ-3-05/649 (ред.от 03.11.2003)	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 13.11.2002 № БГ-3-05/649 (ред. от 03.11.2003)

1	2	3
Расчет по авансовым платежам по единому социальному налогу для лиц, производящих выплаты физическим лицам: организаций; индивидуальных предпринимателей; физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями	Приказ МНС РФ от 29.12.2003 № БГ-3-05/722	Порядок заполнения расчета по авансовым платежам (Приложение № 2 к Приказу МНС РФ от 29.12.2003 № БГ-3-05/722)
Индивидуальная карточка учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета)	Приказ МНС РФ от 27.07.2004 № САЭ-3-05/443@	Порядок заполнения форм индивидуальных и сводных карточек (Приложение № 3 к Приказу МНС РФ от 27.07.2004 № САЭ-3-05/443@
Сводная карточка учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета)	Приказ МНС РФ от 27.07.2004 № САЭ-3-05/443@	Порядок заполнения форм индивидуальных и сводных карточек (Приложение № 3 к Приказу МНС РФ от 27.07.2004 № САЭ-3-05/443@
Индивидуальная карточка учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование	Приказ МНС РФ от 27.07.2004 № САЭ-3-05/443@	Порядок заполнения форм индивидуальных и сводных карточек (Приложение № 3 к Приказу МНС РФ от 27.07.2004 № САЭ-3-05/443@
Сводная карточка учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование	Приказ МНС РФ от 27.07.2004 № САЭ-3-05/443@	Порядок заполнения форм индивидуальных и сводных карточек (Приложение № 3 к Приказу МНС РФ от 27.07.2004 № САЭ-3-05/443@

1	2	3
Справка о суммах единого социального налога, начисленных и уплаченных за истекший налоговый период коллегией адвокатов, адвокатским бюро и юридической консультацией за адвоката	Приказ МНС РФ от 03.04.2002 № БГ-3-05/173 (ред.от 05.06.2003)	
Налог на операции с ценными бумагами		
Расчет (декларация) по налогу на операции с ценными бумагами	Приказ МНС РФ от 18.11.2003 № БГ-3-24/633	Порядок заполнения расчета (декларации) по налогу на операции с ценными бумагами, утвержденный Приказом МНС РФ от 18.11.2003 № БГ-3-24/633
Платежи за пользование природными ресурсами		
Отчет о количестве древесины, разрешенной лесопользователям к заготовке, исчисленных суммах платы за древесину, неустоек и ущерба за лесонарушения	Инструкция Госналогслужбы РФ от 19.04.1994 № 25 (ред.от 08.05.1996)	Инструкция Госналогслужбы РФ от 19.04.1994 № 25 (ред. от 08.05.1996)
Расчет лесных податей при отпуске древесины с учетом по площади и по числу деревьев, назначенных в рубку	Инструкция Госналогслужбы РФ от 19.04.1994 № 25 (ред.от 08.05.1996)	Инструкция Госналогслужбы РФ от 19.04.1994 № 25 (ред. от 08.05.1996)
Справка	Инструкция Госналогслужбы РФ от 19.04.1994 № 25 (ред.от 08.05.1996)	Инструкция Госналогслужбы РФ от 19.04.1994 № 25 (ред. от 08.05.1996)
Расчет регулярных платежей за пользование недрами	Приказ МНС РФ от 11.02.2004 № БГ-3-21/98@	Порядок заполнения расчета, утвержденный Приказом МНС РФ от 11.02.2004 № БГ-3-21/98@
Расчет 10-процентных отчислений от платы за загрязнение окружающей природной среды	Порядок направления 10 процентов платы за загрязнение окружающей природной среды в доход федерального бюджета Российской Федерации, утвержденный Минприроды РФ № 04-15/61-638, Минфином РФ № 19, Госналогслужбой РФ № ВГ-6-02/10 от 03.03.1993	Порядок направления 10 процентов платы за загрязнение окружающей природной среды в доход федерального бюджета Российской Федерации, утвержденный Минприроды РФ № 04-15/61-638, Минфином РФ № 19, Госналогслужбой РФ № ВГ-6-02/10 от 03.03.1993

1	2	3
Расчет 10-процентных отчислений от платы за фактическое загрязнение окружающей природной среды	Порядок направления 10 процентов платы за загрязнение окружающей природной среды в доход федерального бюджета Российской Федерации, утвержденный Минприроды РФ № 04-15/61-638, Минфином РФ № 19, Госналогслужбой РФ № ВГ-6-02/10 от 03.03.1993	Порядок направления 10 процентов платы за загрязнение окружающей природной среды в доход федерального бюджета Российской Федерации, утвержденный Минприроды РФ № 04-15/61-638, Минфином РФ № 19, Госналогслужбой РФ № ВГ-6-02/10 от 03.03.1993
Налог на прибыль организаций		
Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций	Приказ МНС РФ от 11.11.2003 № БГ-3-02/614 (ред.от 03.06.2004)	Инструкция по заполнению декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденная Приказом МНС РФ от 29.12.2001 № БГ-3-02/585 (ред. от 03.06.2004)
Налоговая декларация о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами Российской Федерации	Приказ МНС РФ от 23.12.2003 № БГ-3-23/709@	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 23.12.2003 № БГ-3-23/709@
Налоговая декларация по налогу на прибыль иностранной организации	Приказ МНС РФ от 05.01.2004 № БГ-3-23/1	Инструкция по заполнению налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации, утвержденная Приказом МНС РФ от 07.03.2002 № БГ-3-23/118 (ред. от 05.01.2004)
Годовой отчет о деятельности иностранной организации в Российской Федерации	Приказ МНС РФ от 16.01.2004 № БГ-3-23/19	
Заявление иностранной организации на возврат сумм налогов, удержанных с доходов от источников в Российской Федерации (кроме дивидендов и процентов) (форма 1011DT(2002))	Приказ МНС РФ от 15.01.2002 № БГ-3-23/13	Инструкция по заполнению формы заявления, утвержденная Приказом МНС РФ от 20.05.2002 № БГ-3-23/259

1	2	3
Заявление иностранной организации на возврат сумм налогов, удержанных с дивидендов и процентов от источников в Российской Федерации (форма 1012DT(2002))	Приказ МНС РФ от 15.01.2002 № БГ-3-23/13	Инструкция по заполнению формы заявления, утвержденная Приказом МНС РФ от 20.05.2002 № БГ-3-23/259
Налоговый расчет (информация) о суммах, выплаченных иностранным организациям, доходов и удержанных налогов	Приказ МНС РФ от 14.04.2004 № САЭ-3-23/286@	Инструкция по заполнению налогового расчета, утвержденная Приказом МНС РФ от 03.06.2002 № БГ-3-23/275 (ред. от 14.04.2004)
Сбор за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний		
Расчет сумм сбора за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний	Приказ МНС РФ от 29.06.2000 № БГ-3-02/246	Инструкция МНС РФ от 29.06.2000 № 63, утвержденная Приказом МНС РФ от 29.06.2000 № БГ-3-02/246
Налог на игорный бизнес		
Налоговая декларация по налогу на игорный бизнес	Приказ МНС РФ от 26.12.2003 № БГ-3-22/719	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 26.12.2003 № БГ-3-22/719
Заявление о регистрации объекта (объектов) налогообложения налогом на игорный бизнес	Приказ МНС РФ от 08.01.2004 № БГ-3-22/7@	
Заявление о регистрации изменений количества объектов налогообложения налогом на игорный бизнес	Приказ МНС РФ от 08.01.2004 № БГ-3-22/5@	
Плата за пользование водными объектами		
Налоговая декларация по плате за пользование водными объектами	Приказ МНС РФ от 29.12.2003 № БГ-3-21/726	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 29.12.2003 № БГ-3-21/726
Налог на добычу полезных ископаемых		
Налоговая декларация по налогу на добычу полезных ископаемых	Приказ МНС РФ от 29.12.2003 № БГ-3-21/727	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 29.12.2003 № БГ-3-21/727

1	2	3
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов		
Сведения о полученной лицензии (разрешении) на пользование объектами животного мира, суммах сбора за пользование объектами животного мира, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченного сбора	Приказ МНС РФ от 05.04.2004 № САЭ-3-21/261@	Рекомендации по заполнению формы сведений, утвержденные Приказом МНС РФ от 05.04.2004 № САЭ-3-21/261@
Сведения о полученной лицензии (разрешении) на пользование объектами водных биологических ресурсов, суммах сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов	Приказ МНС РФ от 15.06.2004 № САЭ-3-21/368@	Рекомендации по заполнению формы сведений, утвержденные Приказом МНС РФ от 15.06.2004 № САЭ-3-21/368@
Налог на имущество организаций		
Налоговая декларация по налогу на имущество организаций (налоговый расчет по авансовому платежу)	Приказ МНС РФ от 23.03.2004 № САЭ-3-21/224	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 23.03.2004 № САЭ-3-21/224
Транспортный налог		
Налоговая декларация по транспортному налогу	Приказ МНС РФ от 29.12.2003 № БГ-3-21/724	Инструкция по заполнению налоговой декларации по транспортному налогу, утвержденная Приказом МНС РФ от 29.12.2003 № БГ-3-21/724
Земельный налог		
Налоговая декларация по земельному налогу	Приказ МНС РФ от 29.12.2003 № БГ-3-21/725	Инструкция по заполнению налоговой декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 29.12.2003 № БГ-3-21/725
Единый сельскохозяйственный налог		
Налоговая декларация по единому сельскохозяйственному налогу	Приказ МНС РФ от 18.03.2004 № САЭ-3-22/210	Порядок заполнения налоговой декларации, утвержденный Приказом МНС РФ от 18.03.2004 № САЭ-3-22/210

1	2	3
Заявление о переходе на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	Приказ МНС РФ от 28.01.2004 № БГ-3-22/58 (ред.от 07.07.2004)	
Уведомление об отказе от применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	Приказ МНС РФ от 28.01.2004 № БГ-3-22/58 (ред.от 07.07.2004)	
Заявление о перерасчете налоговых обязательств и переходе на общий режим налогообложения	Приказ МНС РФ от 28.01.2004 № БГ-3-22/58 (ред.от 07.07.2004)	
Упрощенная система налогообложения		
Налоговая декларация по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения	Приказ МНС РФ от 21.11.2003 № БГ-3-22/647	Порядок заполнения налоговой декларации, утвержденный Приказом МНС РФ от 21.11.2003 № БГ-3-22/647
Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения	Приказ МНС РФ от 19.09.2002 № ВГ-3-22/495 (ред.от 07.07.2004)	
Уведомление об отказе от применения упрощенной системы налогообложения	Приказ МНС РФ от 19.09.2002 № ВГ-3-22/495 (ред.от 07.07.2004)	
Сообщение об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения	Приказ МНС РФ от 19.09.2002 № ВГ-3-22/495 (ред.от 07.07.2004)	
Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения	Приказ МНС РФ от 28.10.2002 № БГ-3-22/606 (ред.от 24.05.2004)	Порядок отражения хозяйственных операций в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, утвержденный Приказом МНС РФ от 28.10.2002 № БГ-3-22/606 (ред. от 24.05.2004)
Единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности		
Налоговая декларация по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности	Приказ МНС РФ от 21.11.2003 № БГ-3-22/648	Порядок заполнения налоговой декларации, утвержденный Приказом МНС РФ от 21.11.2003 № БГ-3-22/648

1	2	3
Заявление о постановке на учет организации-налогоплательщика единого налога на вмененный доход в налоговом органе по месту осуществления деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом на вмененный доход (форма № 9-ЕНВД-1)	Приказ МНС РФ от 19.12.2002 № БГ-3-09/722	
Заявление о постановке на учет индивидуального предпринимателя-налогоплательщика единого налога на вмененный доход в налоговом органе по месту осуществления деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом на вмененный доход (форма № 9-ЕНВД-2)	Приказ МНС РФ от 19.12.2002 № БГ-3-09/722	
Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции		
Заявление о постановке на учет в налоговом органе налогоплательщика при выполнении соглашения о разделе продукции	Приказ МНС РФ от 17.03.2004 № САЭ-3-09/207	Приказ МНС РФ от 17.03.2004 № САЭ-3-09/207
Реестр основных средств, находящихся на балансе налогоплательщика, используемых исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашением о разделе продукции	Приказ МНС РФ от 07.06.2004 № САЭ-3-01/356@	Порядок и сроки представления в налоговые органы инвестором по соглашению о разделе продукции документов, утвержденный Приказом МНС РФ от 07.06.2004 № САЭ-3-01/356@
Налоговый контроль		
Заявление о предоставлении отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита	Приказ Минфина РФ от 30.09.1999 № 64н	
Обязательство о выполнении налогоплательщиком условий предоставления отсрочки (рассрочки)	Приказ Минфина РФ от 30.09.1999 № 64н	

1	2	3
Заявление о постановке на учет иностранной организации (форма № 2001И(2000) с приложениями 1, 2, 3)	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Заявление о постановке на учет международной организации (форма № 2002М(2000))	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Заявление о постановке на учет дипломатического представительства (форма № 2003Д(2000))	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Заявление о постановке на учет (форма № 2004ИМ(2000) с приложением № 1)	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Заявление о выдаче Свидетельства об учете в налоговом органе (форма № 2005ИМ(2000))	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Заявление о снятии с учета (форма № 2006ИМД(2000))	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Уведомление о постоянном представительстве иностранной организации (форма № 2501И(2000))	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)

1	2	3
Уведомление о доходах от деятельности в Российской Федерации (форма № 2503И(2000) с приложениями к разделам 2 и 3)	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Уведомление о доходах от деятельности в Российской Федерации (форма № 2503М(2000) с приложением к разделу 2)	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Уведомление об источниках инвестиционных доходов (форма № 2504И(2000) с приложениями к разделам 2 и 3)	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Уведомление об источниках инвестиционных доходов (форма № 2504М(2000) с приложением к разделу 2)	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Уведомление о движимом имуществе (форма № 2502И(2000))	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Сообщение об открытии нового отделения иностранной организации (форма № 2301И(2000))	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Сообщение о недвижимом имуществе и транспортных средствах (форма № 2302ИМ(2000) с приложением № 1)	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)

1	2	3
Сообщение о закрытии счета (форма № 2303ИМ(2000))	Приказ МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124	Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (Приложение № 1 к Приказу МНС РФ от 07.04.2000 № АП-3-06/124)
Заявление о постановке на учет юридического лица в налоговом органе по месту нахождения обособленного подразделения на территории Российской Федерации (форма № 09-1-1)	Приказ МНС РФ от 03.03.2004 № БГ-3-09/178	Порядок заполнения заявления (Приложение к форме № 09-1-1, утвержденной Приказом МНС РФ от 03.03.2004 № БГ-3-09/178)
Заявление о снятии с учета юридического лица в налоговом органе по месту нахождения обособленного подразделения на территории Российской Федерации (форма № 09-1-4)	Приказ МНС РФ от 03.03.2004 № БГ-3-09/178	Порядок заполнения заявления (Приложение к форме № 09-1-4, утвержденной Приказом МНС РФ от 03.03.2004 № БГ-3-09/178)
Заявление физического лица о выдаче документа, подтверждающего присвоение идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) (форма № 09-2-1)	Приказ МНС РФ от 03.03.2004 № БГ-3-09/178	Порядок заполнения заявления (Приложение к форме № 09-2-1, утвержденной Приказом МНС РФ от 03.03.2004 № БГ-3-09/178)
Заявление физического лица о постановке на учет в налоговом органе по месту жительства (форма № 12-2-1)	Приказ МНС РФ от 27.11.1998 № ГБ-3-12/309 (ред.от 03.03.2004)	Порядок заполнения заявления физического лица о постановке на учет в налоговом органе по месту жительства (Приложение № 19 к Приказу МНС РФ от 27.11.1998 № ГБ-3-12/309) (ред. от 03.03.2004)
Заявление физического лица о снятии с учета в налоговом органе по месту жительства (форма № 12-2-3)	Приказ МНС РФ от 27.11.1998 № ГБ-3-12/309 (ред.от 03.03.2004)	Порядок заполнения заявления физического лица о снятии с учета в налоговом органе по месту жительства (Приложение № 23 к Приказу МНС РФ от 27.11.1998 № ГБ-3-12/309) (ред. от 03.03.2004)

1	2	3
Сообщение об открытии (закрытии) счета (форма № С-09-1)	Приказ МНС РФ от 02.04.2004 № САЭ-3-09/255@	
Сообщение об участии в российских и иностранных организациях (форма № С-09-2)	Приказ МНС РФ от 02.04.2004 № САЭ-3-09/255@	
Сообщение о создании обособленного подразделения, расположенного на территории Российской Федерации (форма № С-09-3)	Приказ МНС РФ от 02.04.2004 № САЭ-3-09/255@	
Сообщение о реорганизации юридического лица (форма № С-09-4)	Приказ МНС РФ от 02.04.2004 № САЭ-3-09/255@	
Акт сверки расчетов налогоплательщика с бюджетом (форма № 23 (полная))	Приказ МНС РФ от 31.08.2004 № САЭ-3-27/483@ (ред.от 16.09.2004)	Методические указания по заполнению акта сверки расчетов налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента с бюджетом по форме № 23 (полная), Приложение № 5 к Приказу МНС РФ от 31.08.2004 № САЭ-3-27/483@ (ред. от 16.09.2004)
Акт сверки расчетов налогоплательщика с бюджетом (форма № 23-а (краткая))	Приказ МНС РФ от 31.08.2004 № САЭ-3-27/483@ (ред.от 16.09.2004)	Методические указания по заполнению акта сверки расчетов налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов с бюджетом по форме № 23-а (краткая), Приложение № 5 к Приказу МНС РФ от 31.08.2004 № САЭ-3-27/483@ (ред. от 16.09.2004)
Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование		
Декларация по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам: организаций; индивидуальных предпринимателей; физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями	Приказ МНС РФ от 26.12.2002 № БГ-3-05/747 (ред.от 04.11.2003)	Инструкция по заполнению декларации, утвержденная Приказом МНС РФ от 26.12.2002 № БГ-3-05/747 (ред. от 04.11.2003)

1	2	3
Расчет по авансовым платежам по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам: организаций; индивидуальных предпринимателей; физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями	Приказ МНС РФ от 27.01.2004 № БГ-3-05/51	Порядок заполнения расчета по авансовым платежам, утвержденный Приказом МНС РФ от 27.01.2004 № БГ-3-05/51
Заявление о регистрации в территориальных органах ПФР страхователя, уплачивающего страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации в виде фиксированного платежа	Постановление Правления ПФ РФ от 22.07.2004 № 98п	Порядок заполнения заявления о регистрации в территориальных органах ПФР страхователя, уплачивающего страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации в виде фиксированного платежа (Приложение № 2 к Постановлению Правления ПФ РФ от 22.07.2004 № 98п)
Заявление о регистрации в территориальных органах ПФР страхователя, добровольно вступившего в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию	Постановление Правления ПФ РФ от 22.07.2004 № 98п	Порядок заполнения заявления о регистрации в территориальных органах ПФР страхователя, добровольно вступившего в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию (Приложение № 6 к Постановлению Правления ПФ РФ от 22.07.2004 № 98п)
Заявление о регистрации в территориальном органе Пенсионного фонда Российской Федерации страхователя - физического лица, производящего выплаты в пользу физических лиц	Постановление Правления ПФ РФ от 19.07.2004 № 97п	Порядок заполнения заявления о регистрации в территориальном органе Пенсионного фонда Российской Федерации страхователя - физического лица, производящего выплаты физическим лицам, утвержденный Постановлением Правления ПФ РФ от 19.07.2004 № 97п

1	2	3
Государственные внебюджетные фонды		
Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования Российской Федерации (форма 4-ФСС РФ)	Постановление ФСС РФ от 01.12.2003 № 130	Порядок заполнения расчетной ведомости по средствам Фонда социального страхования Российской Федерации (Письмо ФСС РФ от 29.12.2003 № 02-18/06-8422)
Отчет по страховым взносам, добровольно уплачиваемым в Фонд социального страхования Российской Федерации отдельными категориями страхователей (форма-4а ФСС РФ)	Постановление ФСС РФ от 25.04.2003 № 46	
Отчет об использовании средств обязательного социального страхования, полученных от отделения Фонда для приобретения путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление	Письмо ФСС РФ от 16.05.2001 № 02-18/10-3533	Примечание к приложению к письму ФСС РФ от 16.05.2001 № 02-18/10-3533
Заявление	Письмо ФСС РФ от 24.03.2003 № 02-10/05-1795	
Заявление о подтверждении основного вида деятельности	Постановление ФСС РФ от 06.02.2002 № 12	Порядок подтверждения основного вида деятельности страхователя по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также видов деятельности подразделений страхователя, являющихся самостоятельными классификационными единицами, утвержденный Постановлением ФСС РФ от 06.02.2002 № 12

1	2	3
Справка-подтверждение основного вида деятельности	Постановление ФСС РФ от 06.02.2002 № 12	Порядок подтверждения основного вида деятельности страхователя по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также видов деятельности подразделений страхователя, являющихся самостоятельными классификационными единицами, утвержденный Постановлением ФСС РФ от 06.02.2002 № 12
Заявление о выделении подразделений в самостоятельные классификационные единицы в составе страхователя	Постановление ФСС РФ от 06.02.2002 № 12	Порядок подтверждения основного вида деятельности страхователя по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также видов деятельности подразделений страхователя, являющихся самостоятельными классификационными единицами, утвержденный Постановлением ФСС РФ от 06.02.2002 № 12
Заявление о регистрации в качестве страхователя юридического лица по месту нахождения обособленного подразделения	Постановление ФСС РФ от 23.03.2004 № 27	Порядок регистрации в качестве страхователей в исполнительных органах Фонда социального страхования Российской Федерации, утвержденный Постановлением ФСС РФ от 23.03.2004 № 27
Заявление о регистрации в качестве страхователя физического лица	Постановление ФСС РФ от 23.03.2004 № 27	Порядок регистрации в качестве страхователей в исполнительных органах Фонда социального страхования Российской Федерации, утвержденный Постановлением ФСС РФ от 23.03.2004 № 27

1	2	3
Анкета застрахованного лица (АДВ-1)	Постановление Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)	Инструкция по заполнению форм документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования, утвержденная Постановлением Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)
Заявление об обмене страхового свидетельства (АДВ-2)	Постановление Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 112п (с изм. от 14.10.2003)	Инструкция по заполнению форм документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования, утвержденная Постановлением Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)
Заявление о выдаче дубликата страхового свидетельства (АДВ-3)	Постановление Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)	Инструкция по заполнению форм документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования, утвержденная Постановлением Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)
Листок исправлений (АДВ-9)	Постановление Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)	Инструкция по заполнению форм документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования, утвержденная Постановлением Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)
Опись документов, передаваемых страхователем в ПФР (АДВ-6-1)	Постановление Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)	Инструкция по заполнению форм документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования, утвержденная Постановлением Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)

1	2	3
Индивидуальные сведения о страховом стаже и начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование застрахованного лица (СЗВ-4-1)	Постановление Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)	Инструкция по заполнению форм документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования, утвержденная Постановлением Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)
Индивидуальные сведения о страховом стаже и начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование застрахованного лица (СЗВ-4-2 (списочная форма))	Постановление Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)	Инструкция по заполнению форм документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования, утвержденная Постановлением Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)
Ведомость уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (АДВ-11)	Постановление Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)	Инструкция по заполнению форм документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования, утвержденная Постановлением Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)
Сведения о трудовом стаже застрахованного лица за период до регистрации в системе обязательного пенсионного страхования (СЗВ-К)	Постановление Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)	Инструкция по заполнению форм документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования, утвержденная Постановлением Правления ПФ РФ от 21.10.2002 № 122п (с изм. от 14.10.2003)

Список рекомендуемой литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть третья. Федеральный закон от 26.11.2001 № 146-ФЗ.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ (в ред. от 30.06.2003)
3. Бавдей Л. Учет резервных фондов и резервов предстоящих расходов и платежей // Учет. Налоги. Право. № 45(356) 2-8 декабря 2003 г.
4. Бакаев А.С., Нормативное обеспечение бухгалтерского учета. Анализ и комментарии, изд. 2-е, перераб. и доп., МЦФЭР. М.: 2001.
5. Басаков М.И. Документы и документооборот в бухгалтерии: практическое пособие. М: МарТ, 2003.
6. Бородина В.В. Бухгалтерский учет для руководителя: Практическое пособие. М.: Книжный мир, 2000.
7. Богаченко В.М., Донченко Н.Б., Кириллова Н.А. Практикум по бухгалтерскому учету: Учебное пособие. Ростов н/Д: Феникс, 2004.
8. Бреславцева Н.А., Медведева О.В. Бухгалтерское дело, М.: Приор-издат, 2004.
9. Бреславцева Н. А., Медведева О. В., Нор-аревян Г.Г. Бухгалтерское дело: Учебное пособие. М.: Приор - издат, 2004.
10. Верховцев А.В. Делопроизводство в кадровой службе. М.: ИНФРА-М, 1999.
11. Верховцев А.В. Делопроизводство в бухгалтерии. М: Инфра-М, 2003.
12. Вещунова Н., Делопроизводство в бухгалтерии. М.: Проспект, 2001.
13. Гуккаев В.Б. Бухгалтерский учет и налогообложение расходов на ремонт и техническое обслуживание автотранспорта // Консультант бухгалтера. №10, 2003.

14. Климова М.А. Бухгалтерское дело, М.: РИОР, 2004.
15. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 1999.
16. Кузнецова Т.В. Делопроизводство в бухгалтерии: Практическое пособие. М.: Бухгалтерский бюллетень, 1999.
17. Маренков Н. Л. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в коммерческих организациях: Учебное пособие. М.: Экзамен, 2004.
18. Маренков Н.Л. Налоги и ошибки учета в предпринимательской деятельности в России. 2002.
19. Маренков Н.Л., Веселова Т.М. и др. Бухгалтерский учет в России в XXI веке. М.: УРСС, 2002.
20. Международные стандарты учета / Сост. сб. М.М. Раппопорт. М.: Аудит-трейтинг, 2000.
21. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С.А. Николаевой, изд. 2-е, перераб. и доп. Аналитика-Пресс, М.: 2001.
22. Международные стандарты финансовой отчетности 1999, Аскери АССА. М.: 1999
23. Меры по реализации в 2001-2005 гг. Программы реформирования бухгалтерского учета, одобрено Правительством РФ: письмо от 13.04.01 г. №КА-П13-06573.
24. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие, изд. 2-е, УРСС, М.: 2001.
25. Пишкова И. Е. Бухгалтерский учет. М.: Высшая школа, 1999.
26. Соколова Е.С. Бухгалтерское дело: Учебник. М.: ИД ФБК-Пресс, 2003.
27. Соловьева О.В., Старовойтова Е.В. Как трансформировать российскую бухгалтерскую отчетность? / Бухгалтерский учет, № 2, 1999.
28. Соколова Е.С. Теория бухгалтерского учета. М.: ФБК-Пресс, 2002.
29. Чаадаев С. Г. Правовая бухгалтерия. М., 2001.
30. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. М: Дело и Сервис, 2001.
31. Шнейдман Л.З. На пути к Международным стандартам финансовой отчетности. / Бухгалтерский учет, № 1, 1998.
31. Choi F.D.S., Mueller G.G. International Accounting, Englewood Cliffs. New Jersey: Prentice-Hall, 1984.
32. Evans T.G., Taylor M.E., Holzmann O.J. International Accounting & Reporting, South-Western Publishing Co., Cincinnati Ohio, 1994.
33. Mathews M.R., Perera M.H.B., Accounting Theory & Development, Chapman & Hall, London, 1991.
34. Nobes & Parker, Comparative International Accounting, Oxford: Philip Allan, 1986.
35. Accounting Report of International Center for Accounting Reform, #2.5, 2000.

Интернет-ресурсы

<http://www.icar.ru> - сервер Международного центра реформы системы бухгалтерского учета (ICAR)

<http://www.gaap.ru> - информационный сервер по теории и практике финансового учета

<http://www.iasc.org.uk> - сервер Международного комитета по стандартам бухгалтерской отчетности (IASC)

<http://www.fasb.org> - сервер Федерального Департамента по бухгалтерским стандартам США (FASB)

<http://www.ifac.org/> - сервер Международной федерации бухгалтеров (IFAC)

<http://www.accaglobal.com/home/> - сервер Ассоциации дипломированных бухгалтеров (ACCA)

<http://www.tacis-bankreform.ru> - сервер проекта Tacis «Программа содействия реформе бухгалтерского учета в банковской системе»*

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
ГЛАВА 1.	
ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА.....	4
ГЛАВА 2.	
ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ	
ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА.....	50
ГЛАВА 3.	
ФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ	
НА ОСНОВЕ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО	
И ПРЕДМЕТНОГО РАЗДЕЛЕНИЯ ТРУДА.....	56
3.1. Структура бухгалтерского аппарата	56
3.2. Организация бухгалтерского учета	60
3.3. Организация нормативной базы бухгалтерского учета	
.....	62
3.4. Планирование производственной	
деятельности	70
ГЛАВА 4.	
ФУНКЦИИ ОТДЕЛОВ И ЗВЕНЬЕВ	
БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ.....	71
ГЛАВА 5.	
ДОКУМЕНТООБОРОТ В БУХГАЛТЕРИИ.....	81
5.1. Основные этапы документооборота	81
5.2. Прием и регистрация документов	85
5.3. Документооборот материально-производственных	
запасов.....	95

5.4. График документооборота.....	100
5.5. Контроль за исполнением документов.....	103
5.6. Порядок хранения документов	105

ГЛАВА 6.

ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	110
6.1. Бухгалтерские учетные регистры	110
6.2. Система счетов и двойная запись	127

ГЛАВА 7.

ЗНАЧИМОСТЬ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В УСЛОВИЯХ	
РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО	
УЧЕТА.....	153

ГЛАВА 8.

ПРАВОВОЙ СТАТУС БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ... 161
--

ГЛАВА 9.

ВАЖНЕЙШИЕ ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО	
УЧЕТА	163
9.1. Имущество и обязательства —	
основные объекты бухгалтерского учета	163
9.2. хозяйственная операция как объект бухгалтерского	
дела	255
9.3. Типы хозяйственных операций	
и их влияние на баланс	259
9.4. Балансовый метод отражения информации	263
9.5. Бухгалтерская отчетность	273
9.6. Проблемы, решаемые специалистом бухгалтерского	
дела при анализе хозяйственных операций.....	318

ГЛАВА 10.

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ	
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	333
10.1. Стандарты учета и отчетности	333

10.2. Классификация моделей бухгалтерского учета	337
10.3. Международные стандарты финансовой отчетности в системе унификации бухгалтерской практики	348
10.4. Сравнительный анализ российской системы бухгалтерского учета и МСФО	361
ПРИЛОЖЕНИЯ	405
Образцы бухгалтерских учетных регистров.....	405
Формы первичных учетных документов	467
Формы бухгалтерской отчетности	504
Формы налогового учета и отчетности.....	510
Список рекомендуемой литературы	533

Торговый дом  **Феникс**

ПРЕДЛАГАЕТ:

- ⇒ Около 100 новых книг каждый месяц
- ⇒ Более 3000 наименований книжной продукции собственного производства
- ⇒ Более 1500 наименований обменной книжной продукции от лучших издательств России

ОСУЩЕСТВЛЯЕМ:

- ⇒ Оптовую и розничную торговлю книжной продукцией

ГАРАНТИРУЕМ:

- ⇒ Своевременную доставку книг в любую точку страны, ЗА СЧЕТ ИЗДАТЕЛЬСТВА, автотранспортом и ж.-д. контейнерами
- ⇒ МНОГОУРОВНЕВУЮ систему скидок
- ⇒ РЕАЛЬНЫЕ ЦЕНЫ
- ⇒ Надежный ДОХОД от реализации книг нашего издательства

НАШ АДРЕС:
344082, Ростов-на-Дону,
пер. Халтуринский, 80.

Серия «Высшее
образование»

Николай Леонидович Маренков,
Татьяна Николаевна Веселова
БУХГАЛТЕРСКОЕ ДЕЛО

Ответственный

за выпуск:

Корректор:

Художник:

Баранникова Е.

Подопригорина О.

Тимощеева Е.

Сдано в набор 5.01.2005 г. Подписано в печать 25.01.2005 г.
Формат 84x108 ¹/₃₂- Бумага типографская.
Гарнитура Школьная. Тираж 5 000. Заказ
№20.

Издательство «Феникс» 344082, г. Ростов-на-Дону, пер.
Халтуринский, 80.

Отпечатано с готовых диапозитивов в ЗАО «Книга».
344019, г. Ростов-на-Дону, ул. Советская, 57.
Качество печати соответствует предоставленным диапозитивам.

ISBN 5-222-06001-2



9 785222 060018