

В. В. Бородина, Н. П. Родинова

# **ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*Рекомендовано в качестве учебного пособия  
для студентов высших учебных заведений*

Москва  
ИД «ФОРУМ» — ИНФРА-М  
2010

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

УДК 657(075.8)  
ББК 65.053я73  
Б24

*Рецензенты:*

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой  
«Бухгалтерский учет» Государственного образовательного учреждения высшего  
профессионального образования «Московский авиационно-технологический  
университет им. Циолковского *Л. М. Полковский*;  
доктор экономических наук, профессор кафедры «Финансы  
и валютно-кредитные отношения» Института международных  
экономических отношений *Г. А. Скачко*

**Бородина В. В., Родинова Н. П.**

Б24 Теория бухгалтерского учета : учебное пособие / В. В. Бородина, Н. П. Родинова. — М. : ИД «ФОРУМ» : ИНФРА-М, 2010. — 128 с. : ил. — (Высшее образование).

ISBN 978-5-8199-0432-9 (ИД «ФОРУМ»)

ISBN 978-5-16-004162-9 (ИНФРА-М)

В учебном пособии рассматриваются все темы, охватывающие общие знания по теории бухгалтерского учета. Все разделы учебного пособия характеризуются системностью и логичностью изложения.

В пособии сочетаются теоретическое изложение материала с практическими примерами. Кроме того, важными практическими материалами являются иллюстрации примеров построения счетов, формы отдельных основных используемых в учете документов, формы бухгалтерского учета в виде схем.

Для студентов любого учебного заведения.

УДК 657(075.8)  
ББК 65.053я73

ISBN 978-5-8199-0432-9 (ИД «ФОРУМ»)  
ISBN 978-5-16-004162-9 (ИНФРА-М)

© Бородина В. В.,  
Родинова Н. П., 2010  
© ИД «ФОРУМ», 2010

## Глава 1

# ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

---

---

Хозяйственная деятельность любой организации состоит из хозяйственных процессов, которые содержат множество хозяйственных операций.

Для осуществления своей деятельности любому юридическому лицу независимо от организационно-правовой формы необходимы средства, состав и размер которых, а также источники их получения (образования) зависят от содержания его деятельности, объема работ и длительности срока эксплуатации (или привлечения) этих средств.

Хозяйственные средства находятся в постоянном движении, происходит их кругооборот. При этом они постоянно переходят из одной формы в другую, изменяется их величина — увеличивается или уменьшается. Это и составляет основу любой хозяйственной деятельности.

В *сфере производства* основными стадиями (процессами) кругооборота средств являются: снабжение—производство—реализация.

В *отраслях материально-технического снабжения и торговле* кругооборот средств в основном охватывает такие процессы, как покупка товаров и их продажа. Эти процессы включают множество расчетных, транспортных, складских и других операций.

В *сфере услуг* кругооборот средств включает, как правило, такие процессы: поиск заказчика — выполнение услуги (работы) — сдача услуги (работы) заказчику.

Для осуществления наблюдения за всеми изменениями в хозяйственных средствах и их источниках, регистрации и измерения этих наблюдений создана система учета.

**Бухгалтерский учет** — это система сплошного, непрерывного и взаимосвязанного отражения хозяйственной деятельности организации с целью контроля.

Таким образом, бухгалтерский учет охватывает все хозяйственные процессы, хозяйственные средства и источники их образования (получения) юридического лица, их движение на разных стадиях хозяйственной деятельности.



## **Глава 2**

# **ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ В УЧЕТЕ**

---

---

### **2.1. Понятие предмета и метода бухгалтерского учета**

Содержание хозяйственных процессов, а также состав средств и источников их образования позволяют определить понятие предмета бухгалтерского учета.

**Объектом бухгалтерского учета** является имущество юридического лица, находящееся в виде средств и обязательств, движение этого имущества посредством хозяйственных операций, а также результаты деятельности.

К важнейшим объектам бухгалтерского учета любой организации относятся: основные средства, нематериальные активы, материалы, денежные средства, затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, готовая продукция, товары и их реализация, расчетно-кредитные операции, финансовые результаты и т. д.

То, что является объектом бухгалтерского учета, что в нем отражается, раскрывает **содержание предмета бухгалтерского учета**, а то, как ведется учет, с помощью каких основных приемов и способов он осуществляется, характеризует его **метод**.

Метод бухгалтерского учета реализуется в виде следующих **способов и приемов**: документации, инвентаризации, бухгалтерского баланса, системы синтетических и аналитических счетов с применением метода двойной записи, оценки имущества и обязательств, калькуляции и отчетности. Рассмотрим их.

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

Документация позволяет осуществлять сплошное наблюдение за хозяйственными процессами.

Обязательным условием отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете является оформление их первичными документами, обладающими определенными характеристиками и отвечающими соответствующим предъявляемым к ним требованиям (они должны быть достоверными, ясными, объективными и др.). При автоматизированной организации учета с помощью ПЭВМ роль первичных документов выполняют такие носители информации, как магнитные ленты, диски и др., удостоверяющие факт выполнения хозяйственной операции. От правильного заполнения первичных документов в значительной мере зависит качество бухгалтерского учета (правдивость и объективность).

**Инвентаризация** — способ проверки соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета. Осуществляется она с целью обеспечения достоверности показателей бухгалтерского учета и сохранности имущества юридического лица.

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

Инвентаризация проводится в установленные сроки, при смене материально ответственных лиц, по требованию auditors, следственных органов и т. п.

**Бухгалтерский баланс** — способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе, источниках его образования и обязательствах юридического лица в денежной оценке на определенную дату.

Как правило, бухгалтерский баланс составляется на 1-е число месяца, квартала, года. В нем показываются одни и те же хо-



зяйственные средства, которые сгруппированы по разным признакам:

- по составу и размещению (актив баланса);
- по источникам образования и целевому назначению (пассив баланса).

Поэтому обе части бухгалтерского баланса (актив и пассив) равны между собой.

Таким образом, баланс позволяет осуществлять наблюдение за состоянием хозяйственных средств и их использованием у юридического лица.

**Система счетов и двойная запись** — прием, который означает, что группировка имущества, источников его образования, обязательств и хозяйственных операций в бухгалтерском учете осуществляется, кроме балансового метода, также и с помощью системы счетов с применением метода двойной записи.

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

**Двойная запись** — способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Данный способ заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается не менее чем в двух счетах бухгалтерского учета в равных суммах.

**Оценка** представляет собой способ выражения в денежном измерении имущества юридического лица и его источников. Реальность и правильность оценки имущества юридического лица и его источников имеют важнейшее значение для построения всей системы бухгалтерского учета. В основу оценки имущества должны входить реальные затраты, выраженные в денежном измерении.

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

готовления; готовая продукция — по фактической производственной стоимости и т. д.

**Калькуляция** — способ группировки затрат и определения себестоимости. Исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) — способ определения (плановых и фактических) затрат организации в денежной форме на единицу продукции (работ, услуг).

**Отчетность** юридического лица представляет собой систему показателей, характеризующих его производственно-хозяйственную и финансовую деятельность за определенный период.

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

Используются показатели отчетности для статистического и финансового анализа состояния предприятия, подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, для оценки положения предприятия (фирмы) на рынке и в других целях.

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

## **2.2. Методы стоимостного измерения в бухгалтерском учете**

Стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета основывается на их **оценке и калькуляции**.

**Оценка** — способ выражения хозяйственных средств в денежном измерителе.



Правильная и достоверная оценка хозяйственных средств имеет большое значение для объективной характеристики ресурсов организации, точного определения ее финансовых результатов.

*Правильность оценки* хозяйственных средств обеспечивается соблюдением принципов реальности и единства оценки.

*Реальность оценки* — это действительное отражение величины живого и овеществленного труда, включенных в денежное измерение объекта учета. Например, нереальная оценка материалов, израсходованных на производство продукции, неточные расчеты амортизации (износа) основных средств и нематериальных активов, ошибки, допущенные при начислении заработной платы работнику (работникам), и т. д. приводят к искажению результатов финансово-хозяйственной деятельности организации.

В российском бухгалтерском учете порядок оценки основных средств установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), материально-производственных запасов — Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01).

В российском бухгалтерском учете для оценки материальных ресурсов организации используются три метода: по средней себестоимости, по методу ФИФО и по методу ЛИФО.

В международной практике учета наиболее распространена оценка методами ФИФО (оценка по первоначальной стоимости) и ЛИФО (оценка по их восстановительной стоимости).

Для **финансовых вложений** организации (государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.) применяются следующие способы оценки:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).



В бухгалтерском учете установлены правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций информации об изменениях оценочных значений. Правила изложены в Положении по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утвержденному приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н. В соответствии с этим ПБУ изменением оценочного значения является корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

Раскрывать информацию об изменении оценочного значения организация должна в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

## Глава 3

# БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС КАК МЕТОД ОТРАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ

---

---

### 3.1. Общие понятия баланса

В основе балансового метода в бухгалтерском учете заложен принцип сбалансированности. Термин «баланс» латинского происхождения. Дословно: *bis* — дважды, *lanz* — чаша весов, т. е. двучашные весов, как символ равновесия.

Выражением балансового метода, или приема балансового обобщения в бухгалтерском учете является **бухгалтерский баланс**. Он отражает хозяйственные средства организации в двух направлениях: по их составу и размещению и по источникам их формирования и целевому назначению.

Все эти средства группируются и обобщаются в балансе в денежном измерении. Чтобы показать состояние средств, баланс составляется на определенный момент, как правило, на 1-е число. Так как в балансе показывается только состояние средств, т. е. показатели содержатся в статике, а не в динамике, то баланс не характеризует движения и использования средств. Эти сведения получают из данных текущего бухгалтерского учета, из системы бухгалтерских счетов. Однако показатели о состоянии хозяйственных средств и их источников, сгруппирован-

ные и обобщенные в определенном порядке и содержащиеся в бухгалтерском балансе, очень важны для руководства хозяйственной деятельностью организации и проведения финансового анализа.

Таким образом, бухгалтерский баланс является способом группировки и обобщенного отражения в денежном измерении хозяйственных средств организации по составу и размещению, а также по источникам их формирования и целевому назначению на определенную дату.

В бухгалтерском учете термин «баланс» означает два понятия: во-первых, это один из элементов метода бухгалтерского учета, во-вторых, это отчетная таблица, одна из форм бухгалтерской отчетности, содержащая сведения о состоянии и размещении хозяйственных средств любого юридического лица на определенную дату.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая делится по вертикали на две части для отдельного отражения хозяйственных средств. В левой ее части показываются средства по составу и размещению, в правой части — средства по источникам их формирования и целевому назначению. Левая часть называется активом, правая — пассивом.

Термины «актив» и «пассив», так же как и баланс, имеют латинское происхождение. Так, термин «актив» происходит от латинского *activus* — активный, деятельный, действующий. Поэтому в активе (левая часть баланса) отражается та группировка средств, которая показывает действующие средства. Термин «пассив» — от латинского *passivus* — пассивный, недеятельный, противоположный активному. В пассиве (правая часть баланса) отражается группировка средств по источникам формирования и целевому назначению.

Каждый отдельный вид средств в активе и пассиве называется *статьей баланса*. Итоги сумм статей актива и пассива баланса всегда равны между собой, так как в них отражаются одни и те же хозяйственные средства: в активе они сгруппированы по составу и размещению, а в пассиве — по источникам их формирования и целевому назначению.

Равенство итогов актива и пассива баланса имеет большое контрольное значение. Оно является одним из средств проверки правильности учетных записей, его отсутствие свидетельствует об ошибках в записях.



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 организации без таких статей, как «Амортизация нематериальных активов», «Амортизация основных средств», «Торговая наценка» и др.

Утверждается форма бухгалтерского баланса-нетто Министерством финансов РФ. Структурно она состоит из актива и пассива и включает разделы, каждый из которых содержит соответствующие статьи (строки) (приложение 2).

### **3.2. Влияние хозяйственных операций на баланс**

Хозяйственные операции, совершающиеся в организации, по влиянию их на величину актива и пассива бухгалтерского баланса подразделяются на четыре типа.

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

**Пример.** В кассу организации получены с расчетного счета в банке 5000 руб.

Данная операция затрагивает статью баланса «Денежные средства», которая включает: остаток денежных средств в кассе (сальдо счета 50 «Касса»), на расчетных счетах (сальдо счета 51 «Расчетные счета»), на валютных счетах (сальдо счета 52 «Валютные счета»), на специальных счетах (сальдо счета 55 «Специальные счета»), остаток денежных средств, находящихся в пути (сальдо счета 57 «Переводы в пути»), которые характеризуют размещение денежных средств и находятся в разделе II актива баланса «Оборотные активы».

Выполнение этой хозяйственной операции означает внутреннее перемещение денежных средств по статье «Денежные

средства» со счета 50 «Касса» (средства увеличились (+И<sub>1</sub>) на 5000 руб.) на счет 51 «Расчетные счета» (средства уменьшились (-И<sub>1</sub>) на 5000 руб.).

Таким образом, произошло перемещение средств внутри актива баланса (конкретно по статье «Денежные средства»). В целом же валюта баланса не изменилась.

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

$$\sum A + И_1 - И_1 = \sum П,$$

т. е.  $\sum A + 5000 - 5000 = \sum П.$

**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 резервного капитала в сумме 100 000 руб. Данная хозяйственная операция затрагивает такие статьи пассива баланса, как «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и «Резервный капитал», которые характеризуют источники формирования имущества организации. Находятся они в разделе III пассива баланса «Капитал и резервы».

Выполнение данной хозяйственной операции означает, что по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» сумма на 100 000 руб. уменьшилась, а по статье «Резервный капитал» на 100 000 руб. увеличилась, т. е. произошло перемещение сумм внутри пассива баланса, но в целом валюта баланса не изменилась.

Таким образом, влияние хозяйственной операции второго типа можно записать в виде формулы

$$\sum A = \sum П + И_2 - И_2,$$

т. е.  $\sum П + 100\,000 - 100\,000 = \sum A.$

**Операции третьего типа** изменяют одновременно величину имущества и источники его формирования. При этом изменения



происходят в сторону увеличения и валюта баланса по активу и пассиву возрастает на равную величину.

**Пример.** На расчетный счет организации зачислен кредит банка в размере 2 000 000 руб.

Данная хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: «Денежные средства» (статья находится в разделе II актива баланса «Оборотные активы») и «Займы и кредиты» (данная статья показывается в разделе V пассива баланса «Краткосрочные обязательства»).

Выполнение этой хозяйственной операции вызывает увеличение статьи «Денежные средства» на сумму 2 000 000 руб. и одновременно увеличение задолженности организации по полученному в банке кредиту, т. е. статья «Займы и кредиты» также увеличилась на сумму 2 000 000 руб.

Валюта баланса по активу и по пассиву увеличилась (+И<sub>3</sub>) на 2 000 000 руб.

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

$$\sum A + И_3 = \sum П + И_3,$$

$$\text{т. е. } \sum A + 2\,000\,000 = \sum П + 2\,000\,000.$$

**Операции четвертого типа** изменяют одновременно величину имущества и источники его формирования. При этом изменения происходят в сторону уменьшения. Валюта баланса уменьшается по активу и пассиву на равную величину.

**Пример.** Выдана из кассы заработная плата работникам организации в сумме 500 000 руб.

Данная хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: «Денежные средства», которая находится в разделе II актива баланса «Оборотные активы», и «Кредиторская задолженность перед персоналом организации», которая показывается в разделе V пассива баланса «Краткосрочные обязательства».

Выполнение этой хозяйственной операции означает, что по статье «Денежные средства» сумма уменьшилась (-И<sub>4</sub>) на 500 000 руб., но одновременно уменьшилась сумма и по статье «Кредиторская задолженность перед персоналом организации» на 500 000 руб., так как при выдаче заработной платы задолжен-

ность организации перед работниками уменьшается. Валюта баланса по активу и по пассиву уменьшилась ( $-И_4$ ) на 500 000 руб.

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

$$\sum A - И_4 = \sum П - И_4,$$

т. е.  $\sum A - 500\,000 = \sum П - 500\,000.$

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

Эти формулы имеют большое значение для отражения влияния различных видов хозяйственных операций не только на бухгалтерский баланс, но и на организацию бухгалтерского учета, анализ финансово-хозяйственной деятельности организации и оценку ее финансово-имущественного состояния.



## **Глава 4**

# **ПОНЯТИЕ О СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПРИНЦИПЕ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ**

---

---

### **4.1. Понятие о счетах, их виды, содержание**

При помощи метода бухгалтерского балансового обобщения сопоставляются показатели актива и пассива баланса и тем самым осуществляется контроль за средствами, имеющимися в распоряжении организации. При этом напоминаем, что бухгалтерский баланс составляется на определенную дату, как правило, на 1-е число.

Однако недостаточно знать состояние хозяйственных средств и их источников только на определенную дату. В течение месяца у любого юридического лица может совершаться множество хозяйственных операций. Поэтому необходимо иметь текущие данные об изменениях (увеличениях и уменьшениях), происходящих в результате хозяйственных операций.

Такие сведения о движении средств получают с помощью системы бухгалтерских счетов. Производимая на счетах группировка экономически однородных объектов учета позволяет получить о них итоговые, обобщенные показатели.

**Счета** представляют собой способ экономической группировки текущего отражения и контроля хозяйственных средств организации, источников их образования и хозяйственных процессов.

Для учета каждого вида хозяйственных средств, их источников и хозяйственных процессов открываются отдельные счета, например счета «Касса», «Основные средства», «Товары» и др. Хозяйственные операции на счетах отражаются в денежном измерении, а в отдельных случаях — в натуральных или в трудовых измерителях.

Графически счета представляют собой таблицы определенной формы, в которых делаются учетные записи. Строение счетов обеспечивает получение необходимых сведений о хозяйственных процессах, совершающихся в организации, о тех изменениях, которые происходят с хозяйственными средствами.

Изменения, происходящие со средствами организации в результате хозяйственных операций, представляют собой увеличение либо уменьшение соответствующих объектов учета. Например, движение денежных средств и материальных ценностей характеризуется либо их поступлением (приход), либо выбытием (расход). Изменение задолженности выражается также в ее увеличении (росте долга) или уменьшении (погашении долга).

Увеличение и уменьшение средств и их источников отражаются на счетах раздельно. Для такого раздельного учета увеличений и уменьшений счет делится на две части: левая часть называется дебет, а правая часть — кредит.

Термины «дебет» и «кредит» — латинские, в буквальном переводе — он должен, он имеет. Эти термины появились в бухгалтерском учете на той стадии развития, когда основным его содержанием было отражение расчетных и кредитных взаимоотношений между поставщиком и должником, купцом и банкиром. В настоящее время эти термины потеряли свое буквальное значение и используются как условные обозначения сторон счета. Рассмотрим структуру счета на примере счета «Расчетные счета».

**Счет «Расчетные счета»**

Дебет	(наименование объекта учета)	Кредит



На счете записывают первоначальное состояние учитываемого объекта, а затем регистрируют изменения его размера. На одной стороне счета показывают увеличения учитываемых на нем сумм, на другой — уменьшения. Это дает возможность рассчитать за определенный период времени итоги увеличений и уменьшений по каждой стороне счета в отдельности, и, кроме того, в любой момент можно установить состояние (величину) учитываемого объекта. Состояние на определенный момент (на начало или на конец периода) называется остатком или сальдо.

Счета непосредственно связаны с балансом. В текущем учете для каждого объекта учета, т. е. для каждого вида средств, их источников и хозяйственных процессов, открываются отдельные счета.

Разный характер статей актива и пассива баланса, отражающих хозяйственные средства организации по составу и размещению (актив), а также по источникам их формирования и целевому назначению (пассив), обуславливает различное содержание счетов в бухгалтерском учете.

Счета, предназначенные для отражения хозяйственных средств по их видам (составу) и размещению, называются **активными**, а счета, на которых отражаются источники и целевое назначение средств, — **пассивными**. Такие названия обусловлены тем, что первые из этих счетов открываются на основании статей актива баланса, вторые — на основании статей пассива баланса.

Данные в счетах, характеризующие состояние средств и их источников на начало и конец периода, называются *начальными и конечными остатками* (сальдо начальные и сальдо конечные). Так как в балансе хозяйственные средства по составу и размещению показываются в левой стороне (активе), то и остатки средств в активных счетах отражаются в левой стороне — по дебету. В активных счетах остаток (сальдо начальное и сальдо конечное) всегда отражается по дебету счета. Соответственно состояние источников формирования и целевого назначения средств в бухгалтерском балансе показывается в правой стороне, а остаток источников средств в пассивных счетах отражают в правой стороне — по кредиту. В пассивных счетах остаток всегда показывается по кредиту.

В активных счетах по дебету счета, кроме начального остатка, отражается увеличение объекта, а по кредиту — его уменьшение. В пассивных счетах записи делаются в противоположном



порядке: в кредит записываются вместе с начальным остатком увеличения источника средств, в дебет — его уменьшения.

Суммы операций, записанные на счетах бухгалтерского учета, называются **оборотами**. Сумма записей по дебету счета соответственно называется *дебетовым оборотом*, а по кредиту счета — *кредитовым оборотом*.

**Пример.** Рассмотрим порядок отражения остатков и хозяйственных операций на примере активного счета 10 «Материалы», который предназначен для учета в организации наличия и движения сырья, материалов, топлива, инвентаря и др.

В начале месяца на складе было материалов на сумму 62 000 руб., в течение месяца поступило материалов на сумму 5000 руб. и 7000 руб. и выбыло (отпущено в производство) на сумму 30 000 руб. и 15 000 руб.

Все эти суммы отражаются в счете 10 «Материалы» следующим образом:

#### Счет 10 «Материалы» (активный счет)

Дебет	Кредит
Сальдо на начало периода $C_{нд}$ 62 000	
Поступили материалы: Операция 1 — 5000 Операция 2 — 7000	Отпущены материалы в производство: Операция 3 — 30 000 Операция 4 — 15 000
Итого (оборот по дебету) $Об_{д}$ = 12 000	Итого (оборот по кредиту) $Об_{к}$ = 45 000
Сальдо на конец периода $C_{какт}$ = = (62 000 + 12 000 — 45 000) = 29 000	

Таким образом, по дебету и кредиту счета рассчитаны обороты, представляющие собой итоги сумм всех операций, отраженных на определенной стороне счета.

В конце записей рассчитано сальдо конечное или, как его называют, «Сальдо на конец периода».

В **активных счетах конечный остаток** определяют суммированием начального дебетового остатка с дебетовым оборотом и вычитания кредитового оборота, т. е. по формуле

$$C_{Какт} = C_{нд} + O_{бд} - O_{бк}$$

## Общая схема активного счета

Счет \_\_\_\_\_  
название счета

Дебет	Кредит
Начальное сальдо ( $C_{нд}$ )	
Увеличение объекта учета (+)	Уменьшение объекта учета (-)
Оборот ( $O_{бд}$ )	Оборот ( $O_{бк}$ )
Конечное сальдо ( $C_{какт}$ )	

**Пример.** Рассмотрим порядок записей на пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Сумма, записанная по этому счету в начале месяца в качестве остатка, показывает размер задолженности работникам организации по начисленной, но еще не выданной заработной плате. Размер этого долга — 120 000 руб. За месяц совершены три операции: начислена заработная плата работникам в размере 500 000 руб., т. е. увеличился долг, выплачена два раза заработная плата в размере 300 000 руб. и 250 000 руб., т. е. уменьшилась задолженность организации перед работниками. Запись этих операций на счете выглядит следующим образом:

## Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет	Кредит
	Сальдо на начало периода $C_{нк}$ 120 000
Выплачена зарплата: Операция 2 — 300 000 Операция 3 — 250 000	Начислена зарплата: Операция 1 — 500 000
Итого (оборот по дебету) $O_{бд}$ 550 000	Итого (оборот по кредиту) $O_{бк}$ 500 000
	Сальдо на конец периода $C_{кпас}$ (120 000+500 000-550 000) = 70 000

Как и в рассмотренном выше активном счете 10 «Материалы», обороты на этом счете представляют собой итоги записей всех операций. Начальный остаток в расчет оборота не включа-

ется, так как для целей контроля за движением средств необходимо знать итог их движения, т. е. сумму по всем операциям (обороты).

В пассивных счетах конечный остаток ( $C_{\text{Кпас}}$ ) определяют суммированием начального кредитового остатка ( $C_{\text{Нк}}$ ) с кредитовым оборотом ( $\text{Об}_\text{к}$ ) и вычитанием дебетового оборота ( $\text{Об}_\text{д}$ ), т. е. по формуле

$$C_{\text{Кпас}} = C_{\text{Нк}} + \text{Об}_\text{к} - \text{Об}_\text{д}.$$

#### Общая схема пассивного счета

Счет _____	
Название счета	
Дебет	Кредит
	Начальное сальдо ( $C_{\text{Нк}}$ )
Уменьшение объекта учета (-)	Увеличение объекта учета (+)
Оборот $\text{Об}_\text{д}$	Оборот ( $\text{Об}_\text{к}$ )
	Конечное сальдо ( $C_{\text{Кпас}}$ )

В активном счете дебет больше кредита или равен ему, в пассивном же счете, наоборот, кредит больше или равен дебету. Поэтому активный счет может иметь дебетовое сальдо или вообще не иметь его (нулевое). Кредитового сальдо на активных счетах не бывает, т. е. кредит в них не может быть больше дебета, так как нельзя израсходовать средств больше, чем их имеется в наличии (запись по дебету).

Точно так же пассивный счет может иметь кредитовое сальдо или не иметь его. Дебетового сальдо в пассивных счетах не бывает, т. е. дебет не может быть больше кредита, так как нельзя погасить долг или использовать источник на большую сумму, чем он имеется.

Активные и пассивные счета составляют основу системы счетов бухгалтерского учета. Однако имеются счета, отличающиеся от них по структуре. К ним относятся счета, на которых отражаются хозяйственные процессы (процесс производства, реализации) и финансовые результаты хозяйственной деятельности. Кроме того, некоторые счета имеют смешанный характер,



являются **активно-пассивными**, т. е. сочетают в себе признаки активных счетов и пассивных.

Эти счета применяются для отражения расчетных операций предприятия с другими предприятиями и отдельными лицами. В результате таких расчетных взаимоотношений возникает и дебиторская, и кредиторская задолженности. Активно-пассивные счета имеют одновременно и дебетовый, и кредитовый остаток.

Дебетовое сальдо показывает сумму дебиторской задолженности, а кредитовое сальдо — сумму кредиторской задолженности. При составлении баланса остаток по активно-пассивному счету показывается либо дебетовый — в активе баланса, либо кредитовый — в пассиве баланса.

#### **4.2. Принцип двойной записи. Синтетические и аналитические счета, субсчета. Бухгалтерские проводки**

В результате хозяйственных операций происходят изменения хозяйственных средств организации и их источников. Каждая хозяйственная операция вызывает изменения не менее чем в двух статьях баланса на одну и ту же сумму.

Таким образом, каждая хозяйственная операция приводит к двум экономическим явлениям и поэтому затрагивает две статьи баланса. Отражая операции в текущем учете, необходимо фиксировать оба вызываемых ею явления. Для этого сумму по операции необходимо записывать в двух счетах, соответствующих двум затрагиваемым ею статьям баланса. Такая запись производится **способом двойной записи**, которая состоит в том, что операция записывается минимум в двух взаимосвязанных счетах: по дебету одного и кредиту другого счета в одинаковых суммах.

Посредством двойной записи на счетах устанавливается связь между объектами учета, что позволяет осуществлять контроль и управление хозяйственной деятельностью организации.

Возникла двойная запись еще в средние века и до сих пор не потеряла своего определяющего значения в организации бухгалтерского учета. Почти во всех странах мира бухгалтерский учет базируется на двойной записи. Она не потеряла своего значения и в условиях автоматизации бухгалтерского учета.

Двойная запись представляет собой способ одновременного взаимосвязанного отражения хозяйственной операции: по дебету одного счета и кредиту другого в одинаковых суммах.

Приведем примеры двойной записи операций на счетах.

**Операция 1.** В кассу организации по чеку с его расчетного счета поступило 70 000 руб.

Операция связывает два объекта учета, поэтому записывается в двух счетах — 50 «Касса» и 51 «Расчетные счета». В кассе произошло увеличение денежных средств, этот счет — активный. На активных счетах увеличение записывается по дебету, поэтому сумму данной операции необходимо записать в дебет счета 50 «Касса».

На расчетном счете произошло уменьшение денежных средств. Этот счет также активный. Уменьшение же на активных счетах показывают по кредиту, эту же сумму операции необходимо записать в кредит счета 51 «Расчетные счета».

Запись будет выглядеть следующим образом:

Дебет сч. 50 «Касса»	}	70 000 руб.
Кредит сч. 51 «Расчетные счета»		

Указание дебетуемого и кредитуемого счета и суммы отражаемой хозяйственной операции называется *бухгалтерской записью*, или *бухгалтерской проводкой*.

В результате двойной записи между счетами возникает взаимосвязь. Эта взаимосвязь называется *корреспонденцией счетов*, а счета, участвующие в ней, — *корреспондирующими*.

По операции 1 счет 50 «Касса» корреспондирует со счетом 51 «Расчетные счета».

**Операция 2.** Часть прибыли организации в сумме 60 000 руб. зачислена в резервный капитал.

Данная операция вызвала изменения в бухгалтерском счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и в счете 82 «Резервный капитал».

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» является активно-пассивным. Перечисление (т. е. уменьшение) прибыли записывается по дебету счета 84. Зачисление суммы прибыли на счет 82 «Резервный капитал» происходит по кредиту этого счета (счет — пассивный).



Увеличение на пассивном счете отражается по кредиту. Порядок записи на счетах следующий:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»  
Кредит сч. 51 «Резервный капитал» } 60 000 руб.

**Операция 3.** От поставщиков поступили материалы на общую сумму 120 000 руб., расчеты за которые еще не произведены.

В результате этой операции увеличился остаток материалов. Счет 10 «Материалы» — активный, а увеличение на активном счете записывается по дебету, поэтому счет должен дебетоваться на сумму 120 000 руб. Одновременно возрастает задолженность поставщикам за полученные материалы. Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», отражающий кредиторскую задолженность, является пассивным, поэтому его увеличение должно быть записано по кредиту.

На счетах будет следующая запись:

Дебет сч. 10 «Материалы»  
Кредит сч. 60 «Расчеты  
с поставщиками и подрядчиками» } 120 000 руб.

**Операция 4.** Из кассы организации выплачена заработная плата работникам в сумме 680 000 руб.

Эта операция вызывает уменьшение денежных средств в кассе. Счет 50 «Касса» — активный, его уменьшение должно быть отражено по кредиту. Выплата заработной платы одновременно уменьшает задолженность предприятия работникам. Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — пассивный, поэтому уменьшение отражается по дебету.

Запись по этой операции будет следующей:

Дебет сч. 70 «Расчеты с персоналом  
по оплате труда»  
Кредит сч. 50 «Касса» } 680 000 руб.

В приведенных примерах взаимосвязь между счетами может быть изображена стрелкой от кредитуемого счета к дебетуемому. Такое направление взаимосвязи соответствует движению средств в процессе их кругооборота и показывает, как правило, направление использования средств. В практике бухгалтерского учета это правило значения не имеет.



**Бухгалтерские записи** могут быть простыми и сложными.

*Простыми* называются такие, в которых сумма хозяйственной операции записывается в дебет одного счета и кредит другого, т. е. один счет дебетуется и один кредитруется. Все четыре приведенные выше записи — примеры простых бухгалтерских записей.

*Сложными* являются такие записи, при которых дебетуются два или более счета, а кредитруется один счет, либо дебетуется один счет, а кредитуются два и более счетов.

При применении способа двойной записи не всегда сумма каждой операции записывается дважды. При соответствующей технике записи, например шахматным способом, сумму каждой операции записывают один раз. Однако она показывает связь двух соответствующих счетов.

**Двойная запись** имеет большое контрольное значение. Каждая операция записывается в одинаковой сумме на дебетуемом и кредитваемом счетах, поэтому итог записей по дебету всех счетов (дебетовый оборот) должен быть равен итогу записей по кредиту всех счетов (кредитовый оборот). Если такого равенства нет, это свидетельствует об ошибках в текущих записях операций по счетам.

Для получения различных характеристик объектов учета в бухгалтерском учете используются два вида счетов: синтетические (обобщенные) и аналитические (детализированные). Поэтому средства и их источники отражаются как на синтетических, так и на аналитических счетах.

*Синтетические счета* содержат обобщенные показатели о хозяйственных средствах и их движении. Они ведутся только в денежном измерении.

*Аналитические счета* представляют детальную, подробную характеристику соответствующих объектов учета, т. е. они конкретизируют общие показатели, содержащиеся в синтетических счетах. Аналитические счета, отражающие, например, материальные ценности, ведутся не только в денежном, но и в натуральных измерителях.

Отражение состояния и движения хозяйственных средств в обобщенных показателях на синтетических счетах называется *синтетическим учетом*, а в детальных показателях на аналитических счетах — *аналитическим учетом*.

Таким образом, аналитический учет (аналитические счета) ведется в развитие синтетического учета (синтетических счетов).



Порядок отражения хозяйственных операций в аналитическом учете, взаимную связь аналитических счетов с синтетическими счетами, в развитие которых они ведутся, покажем на примере записей по аналитическим счетам к пассивному синтетическому счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

**Пример.** Общая сумма задолженности поставщикам на начало месяца составила 600 000 руб.

Это начальное сальдо по синтетическому счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Общая задолженность состоит из задолженности поставщику 1 — 400 000 руб., поставщику 2 — 200 000 руб. За месяц расчеты с поставщиками изменялись следующим образом.

*Операция 1.* Начислено поставщикам за купленные материалы, руб.:

поставщику 1 — 50 000  
поставщику 2 — 30 000

---

Итого 80 000

*Операция 2.* Уплачено поставщикам, руб.:

поставщику 1 — 70 000  
поставщику 2 — 40 000

---

Итого 110 000

Записи на синтетическом счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» будут сделаны следующим образом.

**Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

Дебет		Кредит	
		Сальдо на начало месяца	600 000
Операция 2	110 000	Операция 1	80 000
Оборот за месяц	110 000	Оборот за месяц	80 000
		Сальдо на конец месяца	570 000

Сальдо конечное ( $C_k$ ) составит:

$$C_k = C_n + O_k - O_d = 600\,000 + 80\,000 - 110\,000 = 570\,000.$$

В этом счете приведены только общие данные о расчетах с поставщиками. Расчеты же с каждым поставщиком в отдельности из него не видны. Для этого необходимо открыть аналитические счета по условиям приведенного примера.

### Счет 60 Поставщик 1

Дебет		Кредит	
		Сальдо на начало месяца	400 000
Операция 2	70 000	Операция 1	50 000
Оборот за месяц	70 000	Оборот за месяц	50 000
		Сальдо на конец месяца	380 000

Расчет сальдо конечного ( $C_k$ ):

$$C_k = 400\,000 + 50\,000 - 70\,000 = 380\,000.$$

### Счет 60 Поставщик 2

Дебет		Кредит	
		Сальдо на начало месяца	200 000
Операция 2	40 000	Операция 1	30 000
Оборот за месяц	40 000	Оборот за месяц	30 000
		Сальдо на конец месяца	190 000

Расчет сальдо конечного ( $C_k$ ):

$$C_k = 200\,000 + 30\,000 - 40\,000 = 190\,000.$$

Как видим, общие суммы остатков и оборотов, отраженных в синтетическом счете «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», записаны отдельными частными суммами по аналитическим счетам конкретных поставщиков, к которым они относятся. В этом примере общие итоги записей по аналитическим счетам должны совпадать с записями в синтетическом учете. Проверим это правило.

Сальдо на начало месяца составило 600 000 (400 000 + 200 000).

Оборот по кредиту за месяц составил 80 000 (50 000 + 30 000).



Оборот по дебету за месяц составил 110 000 (70 000 + 40 000).

Сальдо на конец месяца составило 570 000 (380 000 + 190 000).

Таким образом, хозяйственная операция, записанная в синтетическом счете, при необходимости отражается и на соответствующих аналитических счетах, ведущихся в развитие данного синтетического счета. Начальный и конечный остатки синтетического счета должны быть равны суммам остатков по аналитическим счетам, которые ведутся в их развитии. Обороты по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны итогам оборотов по соответствующим аналитическим счетам.

Итак, **аналитический учет имеет большое контрольное значение.** Он позволяет установить правильность ведения бухгалтерского учета, выявить ошибки в учетных записях и своевременно их исправить. Используя его данные, контролируют состояние запасов отдельных видов товарно-материальных ценностей, соответствие их установленным нормативам, состояние расчетов с отдельными дебиторами и кредиторами, степень расходования средств по каждой статье производственных затрат.

Кроме синтетических и аналитических счетов, в бухгалтерском учете применяются субсчета.

**Субсчета** представляют собой дополнительную группировку хозяйственных средств в пределах данного синтетического счета. Они занимают промежуточное положение между аналитическими и синтетическими счетами. При наличии субсчетов записи строятся по схеме: синтетические счета — субсчета — аналитические счета.

В учетной практике синтетические счета называются счетами первого порядка, субсчета — счетами второго порядка, аналитические счета — счетами третьего порядка. Сальдо и обороты по субсчету получают путем суммирования соответствующих данных тех аналитических счетов, которые объединяет этот субсчет. В свою очередь, каждый из субсчетов может подразделяться на аналитические счета.

Счета бухгалтерского учета систематизированы в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (далее — План счетов).

План счетов и Инструкция по его применению введены в действие с 1 января 2001 г. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н (приложение 8).

Указанный План счетов введен в рамках Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. На основе Плана счетов каждая организация составляет и утверждает свой рабочий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности (с указанием полного названия организации). Рабочий план счетов любой организации должен содержать полный перечень синтетических счетов, субсчетов, аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

Следует отметить, что План счетов постоянно совершенствуется. В этой связи при разработке рабочего плана счетов бухгалтеру необходимо воспользоваться последней редакцией Плана счетов в известных справочно-информационно-поисковых системах, например в КонсультантПлюс, ГАРАНТ, ИНФО-БУХГАЛТЕР и др.

**Задача.** Цель: рассмотреть процедуру бухгалтерского учета за один отчетный период (месяц).

### 1. Исходные данные: ООО «Вымпел» за октябрь 2009 г.

Номер операции	Содержание операции	Основания для совершения операции	Сумма
1	Оплачены с расчетного счета акцептованные счета поставщиков и транспортных организаций	Расчет бухгалтерии, платежное поручение, выписка из расчетного счета	7540
2	Отпущено со склада сырье и израсходовано в производство	Накладные, требования	16 900
3	Согласно сводной расчетной ведомости начислена и распределена заработная плата персоналу предприятия	Табель, наряды, ведомости, расчет бухгалтерии, расчетная ведомость	10 800
4	Произведены удержания из начисленной заработной платы работников налога на доходы физических лиц		Определить расчетным путем
5	Налог по социальному страхованию и обеспечению	Расчет бухгалтерии	Определить расчетным путем



Окончание табл

Номер операции	Содержание операции	Основания для совершения операции	Сумма
6	Получено в кассу с расчетного счета в банке наличные деньги: на выплату заработной платы	Чек, выписка, приходный кассовый ордер	10 580
7	Произведены перечисления с расчетного счета налога на доходы физических лиц (НДФЛ)	Расчет бухгалтерии, платежное поручение	Определить расчетным путем
8	Выдана из кассы заработная плата	Платежные документы	10 580
9	Выпущена из производства и сдана на склад продукция	Приемосдаточные накладные, записи по счету 20	30 120
10	Отражается договорная стоимость продукции на дату отгрузки	Приказ-накладная, накопительная ведомость	56 300
11	Отражается сумма НДС, причитающаяся к уплате в бюджет	Расчет бухгалтерии	Определить расчетным путем
12	Списывается себестоимость реализованной продукции	Оплаченные счета за отгруженную продукцию	32 800
13	Поступила оплата на расчетный счет за отгруженную продукцию, в том числе НДС	Выписка с расчетного счета	См. операцию 11
14	Определяется финансовый результат от реализации продукции	Записи по счету 90	Выявить финансовый результат и списать на счет 99
15	Начислен налог на прибыль	Расчет бухгалтерии	Определить расчетным путем

*Примечание.* Исходные показатели — условные.

## 2. Вступительный баланс ООО «Вымпел»

Актив			Пассив		
№ п/п	Статьи	Сумма	№ п/п	Статьи	Сумма
1	Основные средства	28 730	1	Уставный капитал	39 000
2	Материалы	16 900	2	Кредит банка (66)	44 600
3	НДС	3040	3	Нераспределенная прибыль прошлого года	8050
4	Готовая продукция	11 700			
5	Касса	9670	4	Расчеты по оплате труда	10 800
6	Расчетный счет	27 400	5	Кредиторская задолженность	13 790
7	Дебиторская задолженность	18 800			
	Баланс	116 240		Баланс	116 240

*Примечание.* Во вступительном балансе представлены сальдо начальные по статьям (счетам) баланса на 1 октября 2009 г. (цифры — условные).

## 3. Решение

3.1. Регистрационный журнал хозяйственных операций ООО «Вымпел» за октябрь 2009 г.

Номер операции	Краткое содержание операции	Дебет	Кредит	Суммы
1	Оплачены с расчетного счета акцептованные счета поставщиков и транспортных организаций	60	51	7540
2	Отпущено со склада сырье и израсходовано в производство	20	10	16 900
3	Согласно сводной расчетной ведомости начислена и распределена заработная плата персоналу предприятия	20	70	10 800



Окончание табл.

Номер операции	Краткое содержание операции	Дебет	Кредит	Суммы
4	Произведены удержания из начисленной заработной платы работников налога на доходы физических лиц	70	68	1404
5	Начислен налог на страхование и обеспечение	20	69	2808
6	Получена в кассу с расчетного счета в банке наличные деньги на выплату заработной платы	50	51	10 580
7	Произведены перечисления с расчетного счета налога на доходы физических лиц	68	51	1404
8	Выдана из кассы заработная плата	70	50	10 580
9	Выпущена из производства и слана на склад продукция	43	20	30 120
10	Отражается договорная стоимость продукции на дату отгрузки	62	90	56 300
11	Отражается сумма НДС, причитающаяся к уплате в бюджет	90	68	8588
12	Списывается себестоимость реализованной продукции	90	43	32 800
13	Поступила оплата на расчетный счет за отгруженную продукцию, в том числе НДС	51	62	56 300
14	Определяется финансовый результат от реализации продукции	90	99	14 912
15	Начислен налог на прибыль	90	68	2982

## Схема активного счета 01

Дебет	Кредит
Сдн — 28 730	
Операции —	Операции —
Обороты по дебету (Од) — 0	Обороты по кредиту (Ок) — 0
Сальдо конечное (Скд) — 28 730	

**Схема активного счета 10**

Дебет	Кредит
Сдн — 16 900	
Операции —	Операция 2 —
Обороты по дебету (Од) — 0	Обороты по кредиту (Ок) — 16 900
Сальдо конечное (Скд) — 0	

**Схема активного счета 19**

Дебет	Кредит
Сдн — 3040	
Операции —	Операция 2 —
Обороты по дебету (Од) —	Обороты по кредиту (Ок) — 0
Сальдо конечное (Скд) — 3040	

**Схема активного счета 20**

Дебет	Кредит
Сдн — 0	
Операция 2 — 16 900 Операция 3 — 10 800 Операция 5 — 2808	Операция 9 — 30 120
Обороты по дебету (Од) — 30 508	Обороты по кредиту (Ок) — 30 120
	Сальдо конечное (Скд) — 388

**Схема активного счета 43**

Дебет	Кредит
Сдн — 11 700	
Операция 9 — 30 120	Операция 12 — 32 800
Обороты по дебету (Од) — 30 120	Обороты по кредиту (Ок) — 32 800
Сальдо конечное (Скд) — 9020	



**Схема активного счета 50**

Дебет	Кредит
Сдн — 9670	
Операция 6 — 10 580	Операция 8 — 10 580
Обороты по дебету (Од) — 10 580	Обороты по кредиту (Ок) — 10 580
Сальдо конечное (Скл) — 9670	

**Схема активного счета 51**

Дебет	Кредит
Сдн — 27 400	
Операция 13 — 56 300	Операция 1 — 7540 Операция 6 — 10 580 Операция 7 — 1404
Обороты по дебету (Од) — 56 300	Обороты по кредиту (Ок) — 19 524
Сальдо конечное (Скл) — 64 176	

**Схема активно-пассивного счета 60**

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное (Сн) — 13 790
Операция 1 — 7540	Операции —
Обороты по дебету (Од) — 7540	Обороты по кредиту (Ок) —
	Сальдо конечное (Ск(к)) — 6250

**Схема активно-пассивного счета 62**

Дебет	Кредит
Сальдо начальное (Сн) — 18 800	
Операция 10 — 56 300	Операция 13 — 56 300
Обороты по дебету (Од) — 56 300	Обороты по кредиту (Ок) — 56 300
Сальдо конечное (Ск) — 18 800	

**Схема активно-пассивного счета 66**

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное (Сн) — 44 600
Обороты по дебету (Од) — 0	Обороты по кредиту (Ок) — 0
	Сальдо конечное (Ск(к)) — 44 600

**Схема активно-пассивного счета 68**

Дебет	Кредит
Сальдо начальное (Сн) — 0	Сальдо начальное (Сн) — 0
Операция 7 — 1404	Операция 4 — 1404 Операция 11 — 8588 Операция 15 — 2982
Обороты по дебету (Од) — 1404	Обороты по кредиту (Ок) — 12 974
	Сальдо конечное (Ск(к)) — 11 570

**Схема активно-пассивного счета 69**

Дебет	Кредит
Сальдо начальное (Сн) — 0	Сальдо начальное (Сн) — 0
Операции —	Операция 5 — 2808
Обороты по дебету (Од) — 0	Обороты по кредиту (Ок) — 2808
	Сальдо конечное (Ск(к)) — 2808

**Схема пассивного счета 70**

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное (Сн) — 10 800
Операция 4 — 1404 Операция 8 — 10 580	Операция 3 — 10 800
Обороты по дебету (Од) — 11 984	Обороты по кредиту (Ок) — 10 800
	Сальдо конечное (Ск(к)) — 9616



**Схема пассивного счета 80**

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное (Сн) — 39 000
Операции —	Операции —
Обороты по дебету (Од) — 0	Обороты по кредиту (Ок) — 0
	Сальдо конечное (Ск(к)) — 39 000

**Схема активно-пассивного счета 84**

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное (Сн) — 8050
Операции —	Операции —
Обороты по дебету (Од) — 0	Обороты по кредиту (Ок) — 0
	Сальдо конечное (Ск(к)) — 8050

**Схема активно-пассивного счета 90**

Дебет	Кредит
Сальдо начальное (Сн) — 0	Сальдо начальное (Сн) — 0
Операция 11 — 8588 Операция 12 — 32 800 Операция 14 — 14 912	Операция 10 — 56 300
Обороты по дебету (Од) — 56 300	Обороты по кредиту (Ок) — 56 300
Сальдо конечное (Ск(к)) — 0	Сальдо конечное (Ск(к)) — 0

**Схема активно-пассивного счета 99**

Дебет	Кредит
Сальдо начальное (Сн) — 0	Сальдо начальное (Сн) — 0
Операция 15 — 2982	Операция 14 — 14 912
Обороты по дебету (Од) — 2982	Обороты по кредиту (Ок) — 14 912
Сальдо конечное (Ск(к)) — 0	Сальдо конечное (Ск(к)) — 11 930

## 3.2. Оборотно-сальдовый баланс ООО «Вымпел» за октябрь 2009 г.

Наименование счета	Сальдо на начало месяца Сн на 1 октября		Обороты за месяц (за октябрь)		Сальдо на конец месяца Ск	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
01	28 730	0	0	0	28 730	0
10	16 900	0	0	16 900	0	0
19	3040	0	0	0	3040	0
20	0	0	30 508	30 120	388	0
43	11 700	0	30 120	32 800	9020	0
50	9670	0	10 580	10 580	9670	0
51	27 400	0	56 300	19 524	64 176	0
60	0	13 790	7540	0	0	6250
62	18 800	0	56 300	56 300	18 800	0
66	0	44 600	0	0	0	44 600
68	0	0	1404	12 974	0	11 570
69	0	0	0	2808	0	2808
70	0	10 800	11 984	10 800	0	а9616
80	0	39 000	0	0	0	39 000
84	0	8050	0	0	0	8050
90	0	0	56 300	56 300	0	0
99	0	0	2982	14 912	0	11 930
Всего	116 240	116 240	264 018	264 018	133 824	133 824



## 3.3. Результативный баланс

Бухгалтерский баланс ООО «Вымпел» на 1 ноября 2009 г.  
(упрощенная форма)

Наименование статей баланса	Сн	Ск
<b>Актив</b>		
Основные средства — счет 01	28 730	28 730
Материалы — счет 10	16 900	0
Налог на добавленную стоимость — счет 19	3040	3040
Основное производство — счет 20	0	388
Готовая продукция — счет 43	11 700	9020
Касса — счет 50	9670	9670
Расчетные счета — счет 51	27 400	64 176
Расчеты с покупателями и заказчиками — счет 62	18 800	18 800
Баланс	116 240	133 824
<b>Пассив</b>		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками — счет 60	13 790	6250
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам — счет 66	44 600	44 600
Расчеты по налогам и сборам — счет 68	0	11 570
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению — счет 69	0	2808
Расчеты с персоналом по оплате труда — счет 70	10 800	9616
Уставный капитал — счет 80	39 000	39 000
Нераспределенная прибыль — счет 84	8050	8050
Продажи — счет 90	0	0
Прибыли и убытки — счет 99	0	11 930
Баланс	116 240	133 824

## **Глава 5**

# **ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ И ДОКУМЕНТООБОРОТ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

---

---

### **5.1. Необходимость и сущность документирования в бухгалтерском учете**

В информационной системе управления организацией важное место занимает информационная система «Бухгалтерский учет», которую одновременно можно рассматривать как одну из подсистем АСУ.

Рассматривая информационную систему «Бухгалтерский учет» как самостоятельную систему, необходимо понимать, что ее основу составляют документы.

В общем представлении документы — основной и важный источник получения информации о хозяйственной деятельности организации. При этом имея в виду, что особенностью бухгалтерского учета является сплошное, непрерывное и взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности организации, документирование следует рассматривать как один из элементов метода бухгалтерского учета.

Таким образом, документирование можно рассматривать как способ сплошного и непрерывного отражения хозяйственных



операций с целью получения необходимых сведений о совершающихся хозяйственных явлениях.

Документы в бухгалтерском учете представляют собой письменное распоряжение на совершение хозяйственных операций или письменное подтверждение действительного осуществления этих операций. Документы являются основанием и подтверждением учетных записей.

Документы широко используются в процессе оперативного управления хозяйственной деятельностью любого юридического лица. Так, требования цехов служат основанием для отпуска материалов со склада в производство, платежные требования поставщиков — для перечисления денежных средств с расчетного счета организации в уплату за поступившие сырье, материалы и т. д. На основании документов ведется постоянное наблюдение за движением материальных и денежных средств, состоянием расчетов. Подписывая документ, руководитель или другой работник контролирует законность и целесообразность операции, оформляемой документом. Это возлагает на каждого руководителя и работника, подписавшего документ, персональную ответственность за совершаемые им действия.

Большое значение бухгалтерские документы имеют в обеспечении сохранности собственности, для контроля за действиями материально ответственных лиц, вскрытия случаев хищений и злоупотреблений. Отражение в учете хозяйственных операций на основе документов позволяет в любой момент получить сведения о наличии тех или иных материалов и денежных ценностей у каждого материально ответственного лица. Сопоставление документальных (учетных) данных с фактическими позволяет выявлять расхождения — недостачи или излишки.

Документы используются для анализа финансово-хозяйственной деятельности любого юридического лица. В процессе его изучаются факторы, способствующие выполнению показателей или, наоборот, явившиеся причиной их невыполнения. Для установления таких причин нередко, кроме отчетных данных, привлекаются документы, послужившие основанием для учетных записей. Это позволяет определить, насколько рационально расходуются материальные и денежные средства и эффективно используются.

Велико и правовое значение документов. Являясь письменным свидетельством совершенных хозяйственных операций и



основой записей в бухгалтерском учете, документы используются как доказательства при спорах, возникающих между юридическими лицами или юридическим и физическим лицами. Эти споры рассматриваются в судебных органах и арбитраже.

Документы используются и в судебно-бухгалтерской экспертизе, которая проводится в необходимых случаях по решению следственных органов при расследовании отдельных дел. Они имеют юридическую силу в качестве письменного свидетельства только в случае, если составлены своевременно и оформлены в соответствии со всеми предъявляемыми к ним требованиями.

Документы, оформляющие хозяйственные операции, представляют собой бланки, отпечатанные типографским способом, содержат строки, графы в виде колонок (клеток), куда заносятся сведения о хозяйственных операциях. Документы могут заполняться от руки или автоматизированным способом с помощью ПЭВМ. Как правило, учетные документы заполняются в нескольких экземплярах.

В последние годы применяются такие первичные документы, которые частично или полностью заполняются и обрабатываются автоматически. Получают распространение читающие автоматы, с помощью которых считывается буквенно-цифровая информация непосредственно с печатных документов.

Общий порядок создания первичных документов, отражения информации в бухгалтерском учете, ее хранения, порядок организации документооборота определяются соответствующими документами, утверждаемыми Министерством финансов РФ по согласованию с Госкомстатом РФ.

Создаются первичные документы на бланках типовых междуведомственных, типовых и специализированных форм.

Министерства и ведомства разрабатывают и утверждают специализированные формы для своих организаций с учетом отраслевой специфики.

## **5.2. Классификация документов**

В организациях совершаются самые разнообразные хозяйственные операции. Для их оформления применяются и различные по форме и содержанию документы. Чтобы лучше уяснить



их назначение и порядок заполнения, а также обеспечить правильное их применение, необходима классификация документов по однородным признакам.

Бухгалтерские документы классифицируются по следующим **признакам**: назначению, порядку отражения операций, способу охвата хозяйственных операций, количеству учетных записей, месту составления, по степени использования средств механизации (автоматизации) (рис. 1).

По **назначению** документы делят на распорядительные, оправдательные (исполнительные), бухгалтерского оформления и комбинированные.

*Распорядительные документы* содержат распоряжение, задание руководителя организации или других лиц о совершении определенных хозяйственных операций. Распорядительные документы служат, например, основанием для приема и выдачи денег и материальных ценностей. Так, получить деньги с расчетного счета в банке можно только при наличии письменного распоряжения руководителя организации и главного бухгалтера.

К распорядительным документам относятся доверенность на получение товарно-материальных ценностей, чек на получение наличных денег с расчетного счета, платежное поручение на перечисление денежных сумм в банке в порядке безналичных расчетов, наряд на сдельную работу и т. п.

*Оправдательными (исполнительными) документами* оформляют уже произведенные операции, т. е. они подтверждают факт совершения операции, поэтому служат бухгалтерии основанием для отражения в учете совершенных операций. Для материально ответственных лиц эти документы являются оправданием в получении или расходовании товарно-материальных ценностей и денежных средств.

К таким документам относятся приемные акты, квитанции, накладные, платежные требования, ведомости и др.

*Документы бухгалтерского оформления* составляются работниками бухгалтерии, чтобы по данным распорядительных и оправдательных документов подготовить дальнейшие учетные записи, облегчить и ускорить их.

К ним относятся накопительные ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, ведомости начисления амортизации, расчет торговых скидок (накидок) в торговле, другие справки и расчеты, составляемые бухгалтерией.

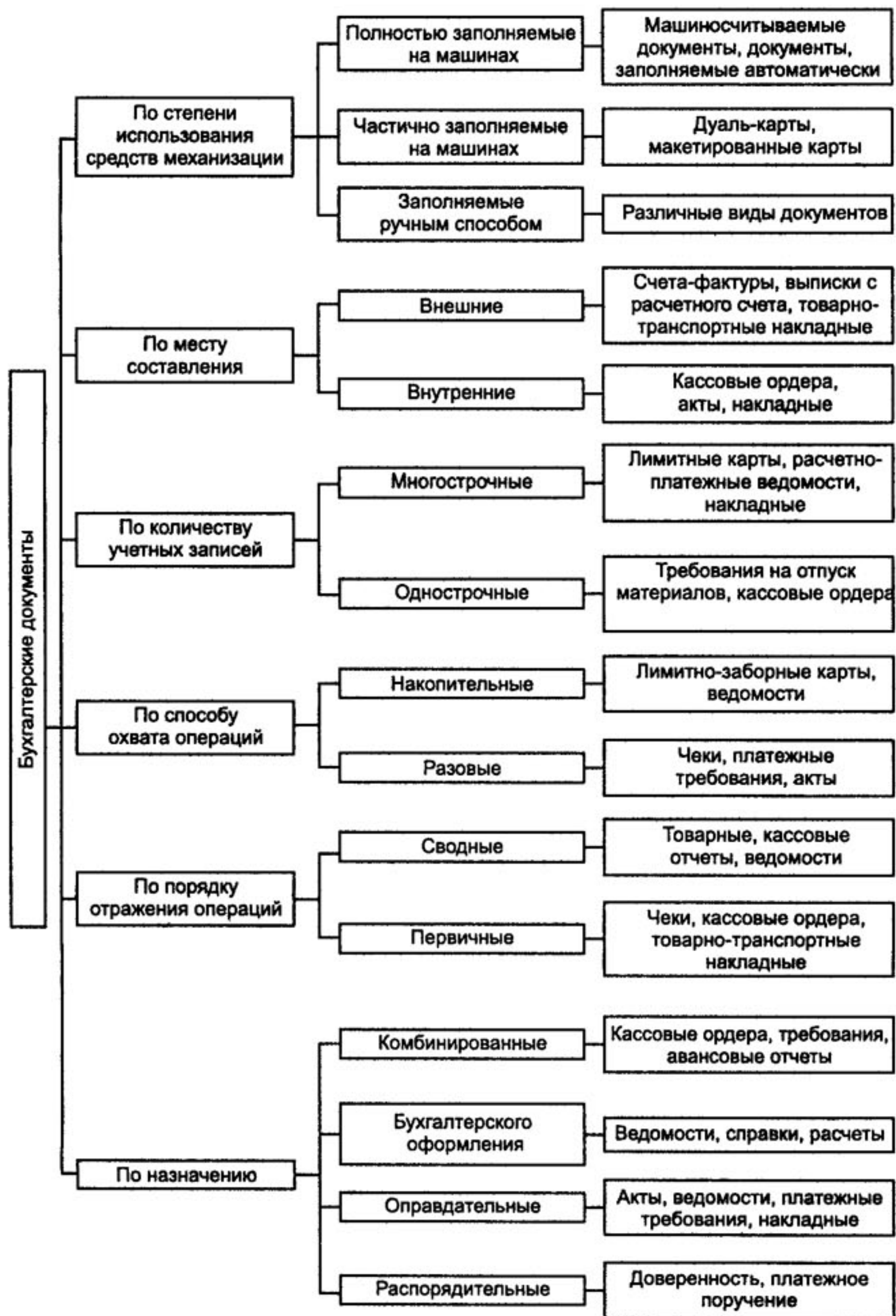


Рис. 1. Классификация документов



*Комбинированные документы* сочетают признаки распорядительных, оправдательных и документов бухгалтерского оформления. Такие документы являются и распоряжением на совершение конкретной хозяйственной операции, и ими оформляют уже совершенную операцию. Иногда они содержат также указание о порядке отражения операции на бухгалтерских счетах.

Например, расходный кассовый ордер, являясь распоряжением кассиру на выдачу денег из кассы, служит распорядительным документом. После того как деньги будут выданы с наличием подписи лица, их получившего, этот документ уже будет оправдательным, подтверждающим факт выдачи денег из кассы. После указания бухгалтером на этом расходном кассовом ордере корреспондирующих счетов он уже становится документом бухгалтерского оформления.

К комбинированным документам относятся авансовый отчет, требование на отпуск материалов со склада, расходный кассовый ордер и др.

Применение комбинированных документов широко распространено в практике бухгалтерского учета, так как это уменьшает количество учетных записей, облегчает бухгалтерскую обработку документов, делает их более обозримыми, сокращает затраты труда и расходы на бумагу.

По **объему отражения операций** документы бывают первичными и сводными.

В *первичных документах* непосредственно оформляются хозяйственные операции, они являются первым свидетельством об их осуществлении. Это чек на получение денег из банка, требование на отпуск материалов со склада, акт о ликвидации основных средств, платежное требование и др.

*Сводные документы* отражают операции, уже зафиксированные в первичных документах. Заполняются они на основании ранее составленных первичных документов путем обобщения их данных.

К сводным документам относятся авансовый отчет, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, товарный отчет, кассовый отчет материально ответственных лиц, реестры платежных требований и др. Сводные документы, так же как и комбинированные, имеют большое значение для сокращения учетных записей. Например, вместо записей по каждому документу делается общая запись по итогу сводной ве-

домости или товарному отчету (на общую сумму поступления или расхода товаров).

Сводный документ, представляя собой сводку первичных документов, обобщает и укрупняет их показатели и тем самым дает возможность уменьшить количество учетных записей на счетах.

По степени охвата хозяйственных операций документы делятся на разовые и накопительные.

*Разовые документы* оформляют одну или несколько хозяйственных операций, записываемых в документ одновременно. После составления на их основании делаются бухгалтерские записи. К таким документам относятся требования, накладные, платежные требования, чеки, кассовые ордера, акты и др.

*Накопительные документы* составляют постепенно на протяжении определенного периода (дня, декады, месяца) для отражения однородных, систематически повторяющихся операций. Накопительные документы окончательно оформляются по истечении установленного периода, после чего их передают в бухгалтерию для записей.

К таким документам относится лимитно-заборная карта. На ее основании отпускаются материалы со склада в производство. Она выписывается на каждый номенклатурный номер (вид) потребляемых материалов и содержит данные о лимите отпуска этих материалов в производство. Сравнивая данные фактического отпуска материалов с установленным лимитом, постоянно контролируют потребление материалов в производство.

Применение накопительных документов значительно уменьшает количество выписываемых документов и упрощает технику бухгалтерского учета. Так, вместо записей по бухгалтерским счетам каждого отдельного отпуска материалов со склада в конце месяца на сумму итогов лимитно-заборной карты делается одна запись.

Такие накопительные записи по счетам раз в месяц на основе общих итогов однородных документов находят все большее распространение в бухгалтерской практике.

По количеству учетных записей документы делятся на однострочные и многострочные.

*Однострочный документ* отражает, например, операцию прихода или расхода одного вида материалов.

*Многострочный документ* содержит несколько позиций, например видов материальных ценностей. Такими документами



оформляют операции по труду и заработной плате, например наряд на отдельную работу, который может быть и однострочным, и многострочным. Многострочные документы сокращают количество записей при составлении документов, уменьшают потребность в бумаге для изготовления счетных бланков. Эти документы более рациональны и при обработке с помощью ПЭВМ. Все общие реквизиты записываются в документе, а затем обрабатываются один раз.

Документы можно классифицировать и по другим признакам, например по месту составления и степени использования средств механизации (автоматизации).

По **месту составления** различаются документы внутренние и внешние.

*Внутренние документы* составляются в данной организации. К ним относится основная масса документов организации, например, кассовые ордера, накладные, акты, авансовые отчеты, ведомости, требования и др.

*Внешние документы* составляются в других организациях и поступают в данную организацию, например счета-фактуры, платежные требования, выписки банка с расчетного счета, платежные поручения и др.

По **степени использования средств механизации (автоматизации)** документы делятся на заполняемые *ручным способом*, частично заполняемые на ПЭВМ, полностью заполняемые на ПЭВМ. В настоящее время в некоторых организациях еще значительное количество документов заполняется вручную.

В бухгалтерском учете каждый документ имеет свое назначение, поэтому относится одновременно к различным классификационным группам. Например, счет-фактура (накладная) поставщика на закупленные у него материалы является оправдательным и в то же время первичным, разовым и внешним документом.

Приходный кассовый ордер — комбинированный, первичный, разовый, однострочный и внутренний документ.

Таким образом, с точки зрения различных признаков классификации каждый документ относится к соответствующей группе.

Классификация документов по признакам дает возможность правильно понять их содержание и назначение в хозяйственной деятельности организации.

### **5.3. Требования, предъявляемые к содержанию и оформлению документов**

Документирование хозяйственной деятельности организации — основа бухгалтерского учета. Поэтому к оформлению и содержанию документов бухгалтерского учета предъявляются определенные требования. Эти требования определены в ст. 9, 10 Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников организации.

В соответствии с п. 2 ст. 9 Закона № 129-ФЗ первичные учетные документы принимаются к учету, если составлены они по форме, содержащейся в Альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.



В зависимости от характера операции, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению (абз. 3 п. 3 ст. 7 Закона № 129-ФЗ). 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 (п. 4 ст. 7 Закона № 129-ФЗ).

Под *финансовыми и кредитными обязательствами* понимаются документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредитам.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным — непосредственно по окончании операции. Имеются особенности по составлению первичных учетных документов при совершении операций с применением контрольно-кассовой техники.

Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете осуществляются в соответствии с утвержденным в организации *графиком документооборота*. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передача их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

**Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается.** В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений (п. 5 ст. 9 Закона № 129-ФЗ).

Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В послед-

нем случае организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры.

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и органами внутренних дел на основании их постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 8 ст. 9 Закона № 129-ФЗ).

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основании первичных учетных документов могут составляться сводные учетные документы.

Современные средства вычислительной техники, включая устройства сбора, измерения, регистрации, передачи, накопления информации в условиях функционирования автоматизированных систем управления предприятием и автоматизированных систем управления технологическими процессами, позволяет автоматически получить всю первичную информацию о хозяйственных процессах и явлениях и направить ее в банк данных для удовлетворения потребителей этой информации на всех уровнях управления.

#### **5.4. Документооборот в бухгалтерском учете.**

##### **Хранение документов**

**Документооборотом** называется путь движения документов через все стадии их обработки, начиная с момента выписки и заканчивая сдачей на хранение в архив.

Общие этапы, через которые проходят все документы, — выписка, проверка и прием документов, их обработка, отражение операций, оформленных документами, на бухгалтерских счетах.

На рис. 2 представлен один из вариантов документооборота в организации.

Рассмотрим содержание отдельных этапов документооборота.

*Выписка первичных документов* представляет собой довольно трудоемкий процесс. В условиях ручного труда совершенствование документации и повышение производительности труда ра-



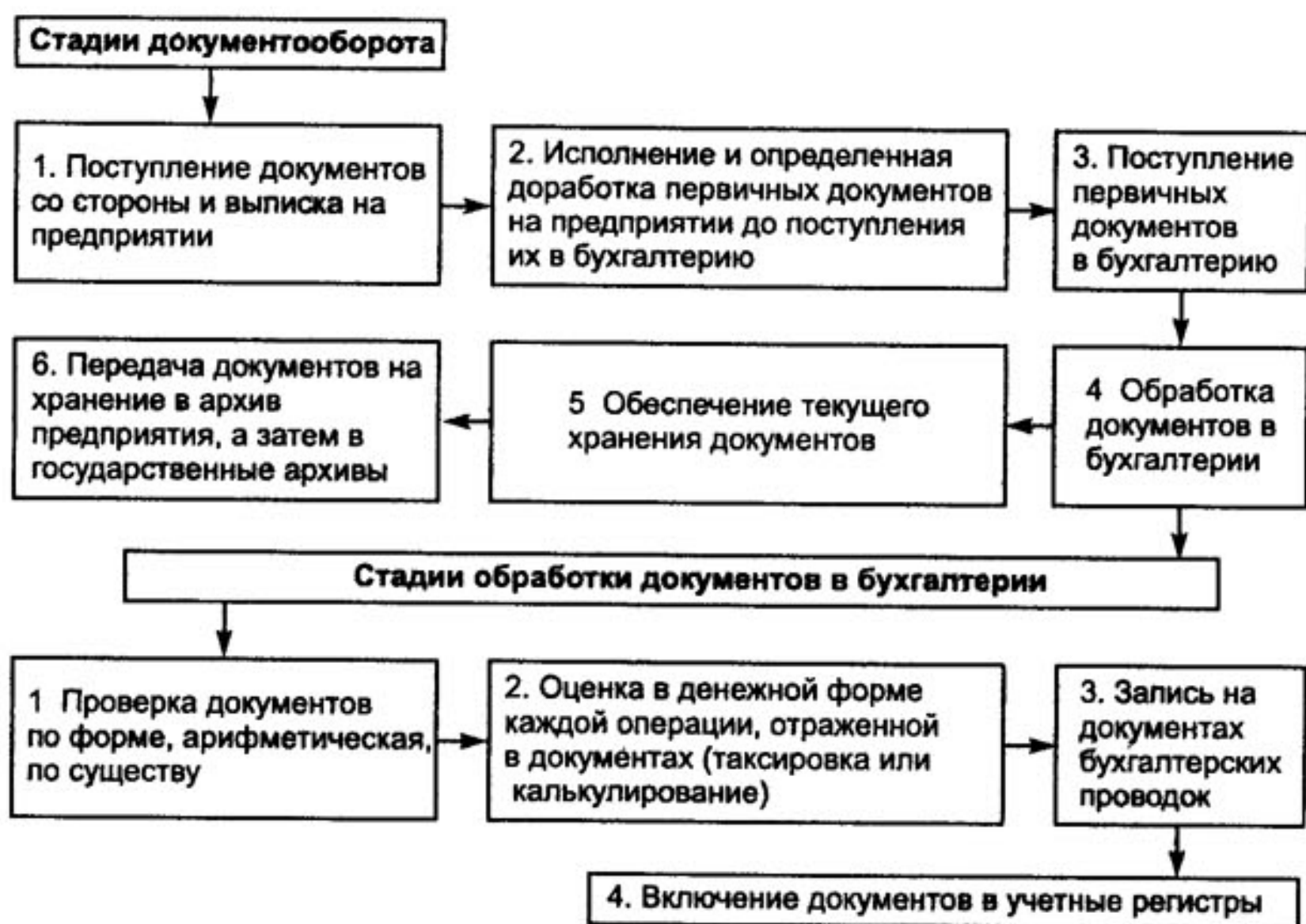


Рис. 2. Организация документооборота в организации

ботников учета достигается путем сокращения записей в документах, применения комбинированных форм документов, которые выполняют различные контрольные и учетные функции. Основным направлением совершенствования первичного учета хозяйственных операций является использование ПЭВМ и программных средств.

В процессе составления документов и после их выписки бухгалтерия проверяет *правильность оформления документов*. Эта проверка осуществляется с точки зрения соблюдения законности оформленных операций, правильности заполнения документов и арифметических подсчетов.

В процессе составления документов бухгалтерия осуществляет на их основании *предварительный контроль* учитываемых хозяйственных операций. Он особенно важен в связи с тем, что некоторые документы составляют не работники бухгалтерии, а материально ответственные лица и другие работники.

Посредством предварительного контроля не допускается совершение каких-либо экономически нецелесообразных, неправильных или незаконных операций, предупреждаются нарушения государственной дисциплины, случаи недостач, приписок и др. Предварительный контроль осуществляется путем просмотра

и подписи распорядительных документов, являющихся основанием для выдачи материальных ценностей, приема и выдачи денежных средств, главным (старшим) бухгалтером.

*Последующий контроль документов* осуществляется непосредственно в бухгалтерии и распространяется преимущественно на оправдательные документы. По этим документам проверяется существо хозяйственных операций, т. е. их законность и целесообразность. Эта проверка — продолжение того предварительного контроля, который предшествует совершению операций.

При проверке документов устанавливаются также правильность их оформления, наличие всех необходимых реквизитов, предусмотренных для данного документа, четкость заполнения реквизитов, отсутствие исправлений (особенно в документах, оформляющих денежные операции), правильность указания даты составления документов. Особое внимание уделяется подлинности подписей лиц, составивших документ, своевременности представления документа в бухгалтерию. Неправильное и несвоевременное составление или представление документа лишает его доказательной силы, что порой наносит материальный ущерб организации.

При арифметической проверке документов выясняются правильность указанных в документе натуральных и стоимостных показателей, правильность таксировки, т. е. умножения количества на цену, суммирование отдельных показателей и подсчет итогов.

Работники бухгалтерии должны принимать документы, не вызывающие сомнения в правильности их составления и оформления, в законности и целесообразности подтверждаемых ими хозяйственных операций, без арифметических ошибок. При обнаружении в документе незаполненных реквизитов и арифметических ошибок он должен быть возвращен для дооформления или переписывания.

Если в процессе проверки обнаруживаются подделки каких-либо реквизитов, особенно подписей, или другие злоупотребления, такие документы оставляются в бухгалтерии для выяснения причин и принятия необходимых мер в отношении виновных.

Проверенные и принятые бухгалтерией *документы подвергаются бухгалтерской обработке*. Многие поступающие в бухгалтерию документы содержат только натуральные показатели. По-



этому необходимо в этих документах, преимущественно по приходу и расходу материалов, сдаче продукции на склад и т. д., проставить цены и суммы, т. е. произвести их расценку — *таксировку*. Цены проставляются на основании данных о ценах.

После таксировки документы, как правило, *группируют* — собирают за определенный период (день, неделю, месяц) по однородным признакам, например кассовые документы, документы по движению материалов, по отгрузке и реализации продукции, банковские документы и др. По каждой группе документов подсчитываются общие итоги, чтобы затем сократить количество учетных записей на бухгалтерских счетах.

Группировка документов завершается составлением *сводных (группировочных) ведомостей* путем накапливания поступающих документов и группировки содержащихся в них данных по тем или иным однородным признакам.

В настоящее время многие сводные документы (группировочные ведомости) составляются на ПЭВМ. На основании группировки и подсчета итогов в документах производятся бухгалтерские записи. Они делаются путем указания корреспонденции между счетами по данной операции или группе однородных операций. Этот этап обработки бухгалтерских документов называется *контировкой документов*.

Бухгалтерские записи могут производиться на самих первичных документах, оформляющих соответствующие операции. На свободном или специально отведенном месте бланка документа от руки записываются коды корреспондирующих счетов и суммы.

Если по однородным документам составляются накопительные группировочные ведомости или другие сводные документы бухгалтерского оформления, то в них заранее указывается корреспонденция счетов и итоговые суммы оказываются записанными по соответствующим бухгалтерским счетам.

Оформленные бухгалтерской записью операции записывают в учетные регистры. Порядок записей зависит от применяемой на предприятии формы учета.

Составление бухгалтерской записи имеет очень важное значение, так как от ее правильности зависит в дальнейшем точность и достоверность учета. Если корреспондирующие счета указаны неправильно, то это приведет к неверному отражению операции на счетах, т. е. к искажению экономической взаимосвязи между процессами.



Бухгалтерские записи делают обычно бухгалтеры, которые ведут учет соответствующих операций.

На хранение передаются документы в переплетенном виде в папках после составления отчетности.

В соответствии со ст. 17 Закона № 129-ФЗ организация обязана хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, установленных в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) должны храниться в организации не менее 5 лет после отчетного года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

*Сроки хранения бухгалтерских документов, документов отчетности и других* приведены в разделе 4 «Учет и отчетность» Перечня типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения, утвержденного Росархивом 6 октября 2003 г.

*Порядок хранения документов* подробно рассматривается в п. 6 Порядка хранения первичных учетных документов и учетных регистров, Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденного Минфином СССР 29 июля 1983 г. № 105.

В соответствии со ст. 17 Закона № 129-ФЗ ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

Требования своевременности и точности учета обуславливают необходимость налаживания такой системы выписки и обработки документов, которая способствовала бы максимальному ускорению документооборота, устранению излишних этапов на пути движения документов, уменьшению времени их обработки.

**Документооборот в каждой отдельной организации определяет главный бухгалтер.** Его указания, касающиеся выписки документов и порядка их прохождения, являются обязательными для всех работников организации. Документооборот предусматривает не только порядок составления, использования и бухгалтер-



ской обработки документов, но и ответственность отдельных оперативных и учетных работников за своевременное движение документов.

Правильная организация документооборота предполагает соблюдение следующих принципов: рациональное и своевременное составление документов, последовательное отражение в них всех процессов хозяйственной деятельности организации, рациональная их обработка, сокращение пути прохождения документов, систематическое изучение и совершенствование документов.

### **5.5. Учетные регистры: виды, содержание и способы записей**

Все хозяйственные операции, оформленные документами, после их совершения должны быть отражены в бухгалтерском учете. Для этого сведения, содержащиеся в отдельных документах, накапливаются, группируются и регистрируются по определенной системе. Такая запись производится с помощью учетных регистров.

Учетные регистры представляют собой разграфленные листы бумаги, используемые для бухгалтерских записей.

Разные учетные регистры, применяемые в практике бухгалтерского учета, подразделяются по ряду признаков: по внешнему виду, объему содержания, характеру записей (рис. 3).

По **внешнему виду** учетные регистры делят на бухгалтерские книги, карточки, свободные листы (ведомости), табуляграммы.

*Бухгалтерские книги* представляют собой сброшюрованные листы бумаги с соответствующим графлением. Все страницы книги нумеруются, указывается их общее количество, что подтверждается подписью бухгалтера.

Широкое применение книги нашли в качестве основного учетного регистра еще в XIII в. В течение длительного времени бухгалтерские книги являлись единственным видом учетных регистров. Их ведение имеет существенный недостаток — трудность разделения труда учетных работников, так как запись в книге одновременно может производить только один работник. При большом объеме бухгалтерские книги громоздки в обраче-

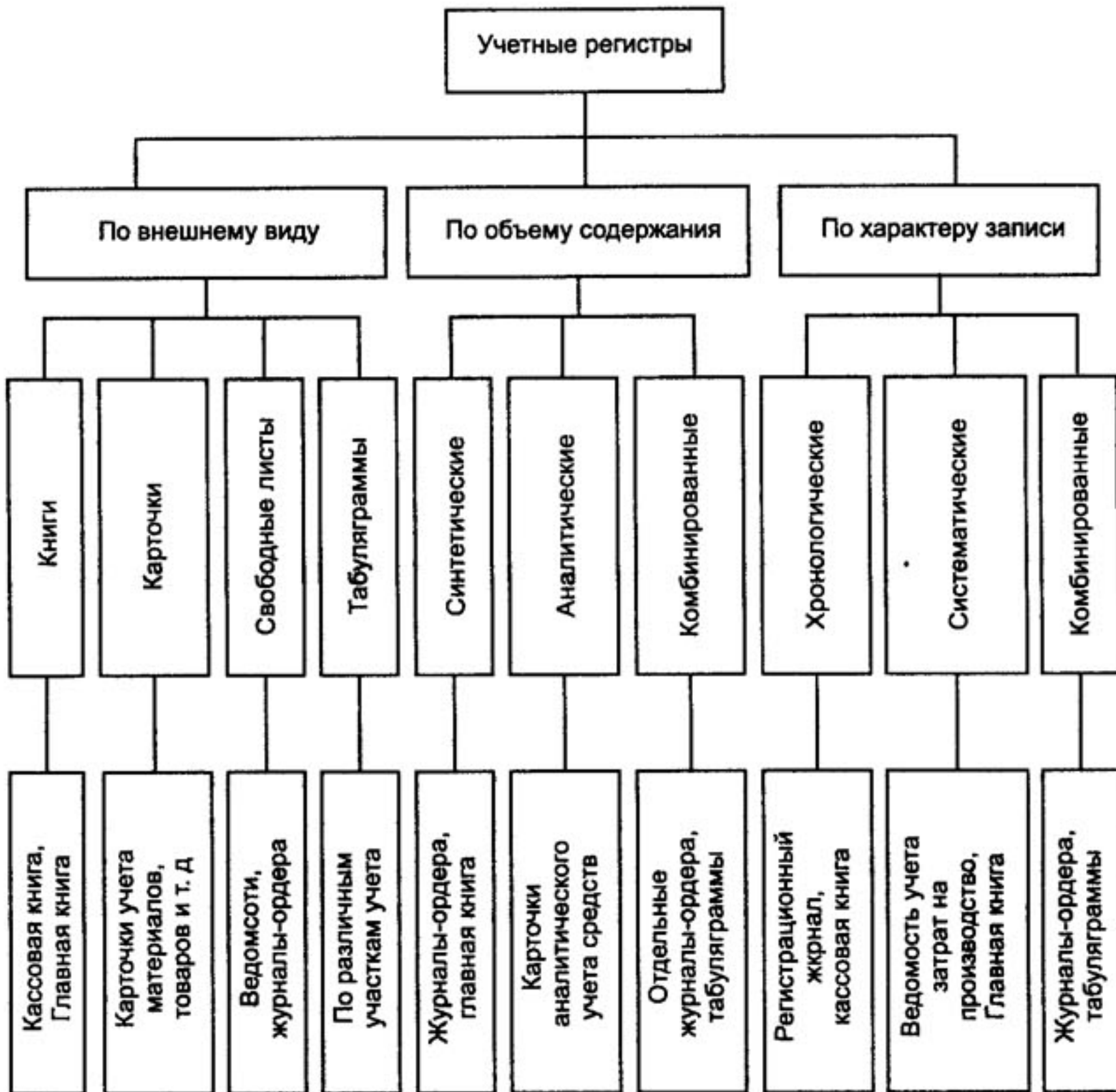


Рис. 3. Схема классификации учетных регистров

нии, затрачивается много времени на перелистывание страниц в процессе учетных записей.

Использование бухгалтерских книг полностью исключает возможность применения ПЭВМ для механизации учетных работ, так как при помощи ПЭВМ можно сделать записи только в несброшюрованных листах. Бухгалтерские книги применяются в настоящее время для синтетического учета (Главная книга) и учета кассовых операций (кассовые книги).

*Карточки* — отдельные листы бумаги (тонкого картона) в виде разграфленных таблиц. Они бывают определенных стандартных размеров, что позволяет хранить их вместе в картотеке.

Картотека может разделяться на необходимые разделы и группы картонными разделителями, к которым прикрепляются



пластинки разных цветов, называемые индикаторами. Это делается для быстрого нахождения нужных карточек. Отдельные карточки закрепляются за определенными работниками, которые делают записи в карточки.

Карточки рационально применяются на тех участках учетной работы, где ведется значительное количество аналитических счетов, например, в учете материалов, готовой продукции, товаров, инвентаря и т. д.

В картотеке карточки размещаются по группам. В картотеке аналитического учета материалов карточки размещаются по видам материалов, а внутри их — по сортам, размерам и другим признакам. Карточки по основным средствам располагаются по их местонахождению, затем — по видам и наименованиям. Картотеки учета расчетов с подотчетными лицами, с разными дебиторами и кредиторами строятся, как правило, по алфавиту.

Карточки регистрируют в специальном реестре, где им присваивают порядковые номера. Это дает возможность в любой момент проверить их наличие и тем самым осуществить контроль за их сохранностью.

Широкий переход от бухгалтерских книг к карточкам свидетельствовал о совершенствовании техники записей в бухгалтерском учете. Применение карточек позволяет осуществлять разделение труда счетных работников, повышать их производительность, широко использовать вычислительную технику и программные средства для учетных записей. Карточки удобны для копировальных записей, для разного рода группировок учетных данных.

*Свободные листы* являются разновидностью карточек. Но они делаются из менее плотной бумаги и хранятся не в картотеке, а в специальных папках (регистраторах), откуда могут изыматься для записей, подсчета. Регистры в виде листов обычно больше карточек и используются для ведения журналов, ведомостей, особенно в условиях механизации учета.

*Табуляграммы* представляют собой учетный регистр в виде широкой полосы бумаги, печатаемый на табуляторе (отсюда и название). В табуляграмме печатаются показатели в определенной группировке на основе данных, содержащихся в машинных носителях информации: перфокартах, дуаль-картах, перфолентах.

На ПЭВМ печатаются также учетные регистры в виде табуляграмм. Распечатки иногда называют машинограммами. Содержат

жание табуляграмм, структура их графления разнообразны и зависят от содержания учитываемых в них объектов.

По объему содержания, т. е. по степени обобщения производимых записей, учетные регистры делятся на синтетические, аналитические и комбинированные.

В *синтетических учетных регистрах* запись производится в обобщенном виде, как правило, кратко, без пояснительного текста, с указанием даты и номера бухгалтерской записи. Натуральные и трудовой измерители в них не приводятся, а записывается только сумма. Примерами синтетических регистров являются Главная книга, в которой отражаются итоговые данные по всем синтетическим счетам, ведущимся в организации, журналы-ордера, табуляграммы.

В *аналитических учетных регистрах* записи делаются по отдельным аналитическим счетам, детализирующим содержание записей того или иного синтетического счета. С помощью записей в этих учетных регистрах осуществляется контроль за наличием и движением каждого вида материальных ценностей, состоянием расчетов с каждым поставщиком, покупателем, другими дебиторами и кредиторами. Записи в аналитические регистры делаются более подробно, чем в синтетические, приводится пояснительный текст записей, кроме стоимостных, указываются в необходимых случаях натуральные и трудовой измерители. Примерами регистров аналитического учета могут служить карточки учета основных средств, материалов, товаров и т. д.

В организациях широко применяются учетные регистры, объединяющие синтетический и аналитический учет, и являются, по существу, *комбинированными регистрами*. Их применение сокращает объем учетных работ, позволяет вести учет отдельных объектов в аналитическом разрезе и одновременно получать обобщенные показатели синтетического учета.

Таким образом, показатели синтетического и аналитического учета получаются в один рабочий прием, поэтому отпадает необходимость сверки итогов синтетических записей. Примером таких комбинированных учетных регистров являются журналы-ордера по счетам «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и «Расчеты с подотчетными лицами» и др., в которых содержатся не только обобщенные данные, но и детальные сведения о расчетах с каждым поставщиком, подотчетным лицом на основании первичных документов. При таком совмещении записей нет необходимости в



ведении отдельных карточек аналитического учета. Итог записей по всем аналитическим счетам выражается суммой, отражаемой одновременно по синтетическому счету. Совмещение синтетического и аналитического учета в одном регистре является важным направлением совершенствования бухгалтерского учета.

Многие формы учетных регистров являются **типовыми**. Рассмотрим наиболее распространенные типовые формы регистров аналитического учета — *карточки*. Для аналитического учета расчетов с бюджетом, банком, другими организациями, разными дебиторами и кредиторами применяются карточки так называемой **контокоррентной** формы (табл. 1).

Слово «контокоррент» произошло от итальянского, означающего текущий счет, ведущийся для учета взаимных расчетов. Эта форма предусматривает отдельное отражение дебетовых и кредитовых оборотов по соответствующим расчетам.

Таблица 1. Карточка контокоррентной формы

Запись		Содержание записи	Дебет	Кредит	Отметки
Дата	Номер				

Для аналитического учета товарно-материальных ценностей используются карточки количественной или количественно-суммовой формы (табл. 2 и 3).

Таблица 2. Карточка количественного учета

Запись		Содержание записи	Приход	Расход	Остаток
Дата	Номер		Кол-во	Кол-во	Кол-во

Таблица 3. Карточка количественно-суммового учета

Запись		Содержание записи	Цена за единицу	Приход		Расход		Остаток	
Дата	Номер			кол-во	сумма	кол-во	сумма	кол-во	сумма

В заголовке таких карточек указываются наименования ценностей, сорт, единица измерения, цена, другие признаки. В от-

дельных колонках записываются приход—расход и остатки ценностей. После совершения каждой хозяйственной операции выводится новый остаток, что позволяет ежедневно контролировать размеры остатков нормируемых материальных ценностей. Отдельная строка предназначена для подписи работников бухгалтерии о правильности сделанных записей.

Аналитический учет затрат на производство, издержек обращения в торговле и др. осуществляется на карточках многографной формы (табл. 4).

Таблица 4. Карточка многографной формы

Запись			Материалы	Полу- фабри- каты	Зара- ботная плата	и т. д.	Итого по дебету	Кредит
дата	номер	содер- жание						

Наличие столбцов обусловлено необходимостью отдельного отражения затрат по каждой статье расходов. Каждая сумма, записываемая в отдельный столбец и строку, обязательно заносится и в общий итог (столбец, строку).

При определенной системе учетных записей получили распространение регистры шахматной формы, в которых сумма хозяйственной операции записывается один раз, но одновременно отражается по дебету одного и кредиту другого счета. Тем самым производится однократная запись. Учетные регистры шахматной формы широко используются при журнально-ордерной форме учета (табл. 5).

Таблица 5. Ведомость оборотов по дебету счета январь \_\_\_\_\_ г., руб.

Номер строки	Отчет		В кредит счетов				Сумма
	дата	номер	реализация	расчеты с разны- ми дебиторам и кредиторами	расчеты с бюдже- том	и др.	
Сальдо на начало месяца				300 000			
1	1.01	1	2 100 000	—			2 100 000
2	2.01	2	2 300 000	30 000			2 330 000
3	2.01	3	1 800 000	80 000			1 880 000



По характеру записей, т. е. в зависимости от того, разносятся операции по бухгалтерским счетам или только регистрируются в хронологическом порядке без группировки по счетам, различаются регистры хронологические, систематические и комбинированные.

В хронологические учетные регистры хозяйственные операции заносятся по мере их совершения на основании первичных документов в хронологическом порядке, в последовательности их поступления без группировки и разноски по счетам. Примером хронологических учетных регистров является специальный регистрационный журнал — «Журнал регистрации хозяйственных операций», в котором регистрируются хозяйственные операции по мере оформления их бухгалтерскими записями: порядковый номер записи, ее дата, сумма, номера счетов по дебету и кредиту. Посредством хронологической записи обеспечивается контроль за сохранностью документов и правильностью записей в них. Общий итог операций, зарегистрированных в журнале, позволяет проверить полноту записей по счетам.

Систематические учетные регистры предназначены для группировки однородных операций и записи их по определенной системе на бухгалтерских счетах, т. е. систематизированно. Такая группировка осуществляется по аналитическим и синтетическим счетам.

К систематическим учетным регистрам относятся карточки учета производственных затрат по объектам калькуляции, Главная книга, в которой обобщаются итоговые данные по всем синтетическим счетам.

Показатели систематических учетных регистров характеризуют состояние и движение отдельных видов хозяйственных средств и источников их образования.

В настоящее время широко распространено сочетание хронологических и систематических записей в одном учетном регистре, т. е. *комбинированные регистры*. В таких регистрах записи более наглядны и обозримы, сокращаются затраты труда по учетной регистрации, уменьшается возможность ошибок.

К комбинированным учетным регистрам относятся журналы-ордера.

Записи в учетные регистры могут делаться как ручным способом (вручную), так и с помощью ПЭВМ. Основными регистрами при использовании ПЭВМ являются табуляграммы, кото-

рые могут заполняться на типографском бланке регистра или на чистом листе бумаги.

В зависимости от вида и назначения учетного регистра используется и разная техника его заполнения: линейная (позиционная) и шахматная запись.

При *линейной записи* сумма операции по кредиту счета отражается на той же строке, где записана соответствующая ей сумма по дебету этого же счета. Линейная запись распространена в учете расчетных операций организаций с поставщиками и покупателями, с подотчетными лицами, разными дебиторами и кредиторами. В этих регистрах аналитический учет совмещается, как правило, с синтетическим.

*Шахматная запись* производится таким образом, что в один рабочий прием (один раз, а не два, как при линейной записи) делается двойная запись одновременно по дебету и кредиту счетов. Сумма, записанная один раз в одну графу (строку, столбец), оказывается в дебете и кредите соответствующих синтетических счетов.

Регистры с шахматной формой записи характерны для журнально-ордерной формы учета. Применение таких записей значительно сокращает учетную регистрацию, учет делается более наглядным.

По истечении месяца во всех учетных регистрах подводятся итоги записей всех операций. Содержание этих итогов разное и зависит от конкретных учетных регистров. Так, в Главной книге сначала подсчитываются итоги по каждому синтетическому счету (по дебету и кредиту), а затем в целом по всему регистру — итог оборотов по дебету и кредиту всех счетов. Эти итоги должны быть равны и соответствовать итогу хронологической регистрации сумм.

В конце месяца сверяются также итоги записей в синтетических и аналитических учетных регистрах. Для этого могут составляться *оборотные ведомости по аналитическим счетам*, итоги которых должны быть равны итогам по соответствующим синтетическим счетам.

В комбинированных же регистрах совпадение этих итогов обеспечивается автоматически, так как одни и те же суммы операций записываются по аналитическим позициям и путем их постепенного суммирования и накапливания получается итоговая



запись по синтетическому счету. В тех регистрах, где это необходимо, выводится сальдо на 1-е число следующего месяца.

В новом отчетном году учетные регистры открываются на основании данных бухгалтерского баланса на 1 января текущего года.

Совершенствование учетной регистрации выражается в ее сокращении и упрощении. Это достигается разными способами, но наиболее распространенными являются совмещение синтетических и аналитических записей в одном учетном регистре, а также хронологических и систематических записей, т. е. применение комбинированных учетных регистров.

Сокращение числа записей в синтетическом учете обеспечивается предварительной группировкой однородных хозяйственных операций (с одинаковой корреспонденцией счетов) в отдельных ведомостях. При этом в синтетическом учетном регистре отражаются лишь общие итоги операций с одинаковой корреспонденцией.

Сокращает количество записей и применение шахматного принципа записи.

Формы регистров бухгалтерского учета разрабатываются и рекомендуются Министерством финансов РФ, органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, или федеральными органами исполнительной власти, организациями при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, — государственной тайной.

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

## 5.6. Способы исправления ошибочных записей в учетных регистрах

Обнаруженные в бухгалтерском учете ошибки должны быть исправлены до составления отчетности. В зависимости от характера ошибок и времени их обнаружения применяются разные способы их исправления: способ корректуры, «красное сторно» (отрицательные записи) и дополнительных записей.

При **корректурном способе** неправильный текст или сумма зачеркиваются тонкой чертой, так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, а рядом записывают правильный текст или сумму.

Нужно зачеркивать всю сумму, даже если ошибка допущена в одной цифре. Например, если вместо суммы 79 руб. 58 коп. было записано 79 руб. 48 коп., то при исправлении нужно зачеркнуть все цифры и написать сверху правильную сумму. Исправление должно быть оговорено и подтверждено подписью лица, сделавшего его.

Следует знать, что в таких документах, как кассовые ордера, чеки, банковские платежные требования и поручения, нельзя вносить исправления, хотя бы и оговоренные. Эти документы при наличии в них ошибок подлежат замене новыми.

Способом корректуры исправляют арифметические ошибки в момент их совершения и до составления бухгалтерской отчетности. Корректурным способом нецелесообразно пользоваться для исправления ошибочно записанных сумм в тех учетных регистрах, в которых уже подсчитаны итоги.

Корректурный способ не применяется также в случаях, когда необходимо исправить указанную корреспонденцию. Такие ошибки обнаруживаются иногда после расчета итогов в Главной книге и составления баланса. Эти ошибки исправляют способом «красное сторно».

Сущность **способа «красное сторно»** заключается в том, что неправильная бухгалтерская запись аннулируется путем исправительной записи, в которой корреспонденция счетов и сумма остаются такими же, что и в ошибочной. Однако исправительная запись делается в учетные регистры красным цветом. При расчетах суммы, записанные красным, не прибавляются, а вычитаются из итогов.



Таким образом, запись красным (сторнировочная запись) уничтожает ранее составленную ошибочную запись. Одновременно должна быть внесена правильная запись обычным цветом. Тем самым ошибочные записи (в основном неправильной корреспонденции счетов) способом «красное сторно» исправляются в два приема.

Поясним применение этого способа исправления ошибочных записей на примере.

**Пример.** В организации по операции принятие к учету объекта основных средств, полученного в качестве вклада в уставный капитал на сумму 350 000 руб., была составлена неправильная запись:

Дебет сч. 01 «Основные средства»	} 350 000 руб.
Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями»	

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета указанная операция отражается по дебету сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств» в корреспонденции с кредитом сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Таким образом, операцию следовало записать так:

Дебет сч. 08-4 «Приобретение объектов основных средств»	} 350 000 руб.
Кредит сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	

Для исправления ошибочной записи делается такая же запись, но красным (отрицательным) числом. Тем самым неправильная запись снимается, вычитается из такой же суммы и от нее ничего не остается. Затем производится необходимая правильная запись.

Отразим приведенные операции на счетах бухгалтерского учета.

**Счет 01 «Основные средства»**

Дебет		Кредит	
Сальдо Сн			
1)	350 000		
2)	-350 000		
Оборот	0	Оборот	0
Сальдо Ск	0		

**Счет 75-1 «Расчеты с учредителями» (субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»)**

Дебет		Кредит	
		Сальдо Сн	
		1)	350 000
		2)	-350 000
		3)	350 000
Оборот 0		Оборот	350 000
		Сальдо Ск	

**Счет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»**

Дебет		Кредит	
Сальдо Сн			
3)	350 000		
Оборот	350 000	Оборот	0
Сальдо Ск	350 000		

Отрицательные числа (взяты в рамки) при подсчете итогов вычитаются, поэтому на счетах получаются правильные суммы оборотов и конечных сальдо.

Способ «красное сторно» используется также в случаях, когда ошибка заключается в увеличении суммы. Тогда делается сторнировочная запись на разницу между ошибочно записанной и правильной суммой, т. е. на сумму увеличения.

**Пример.** Из банка с расчетного счета получено в кассу организации 100 000 руб. В результате ошибки в бухгалтерской запи-



си эта операция была отражена в сумме 100 800 руб., т. е. на 800 руб. больше, чем следовало. По этой операции в учетном регистре была сделана запись с правильной корреспонденцией, но с неправильной суммой — 100 800 руб.:

Дебет сч. 50 «Касса»	}	100 800 руб.
Кредит сч. 51 «Расчетные счета»		

Для исправления ошибки делается запись отрицательными числами в такой же корреспонденции на разницу в суммах 800 (100 800 – 100 000):

Дебет сч. 50 «Касса»	}	800 руб.
Кредит сч. 51 «Расчетные счета»		

Отразим эти операции на счетах бухгалтерского учета:

#### Счет 50 «Касса»

Дебет	Кредит
Сальдо Сн	
1) 100 800	
2) 800	
Оборот 100 000	Оборот 0
Сальдо Ск	

#### Счет 51 «Расчетные счета»

Дебет	Кредит
Сальдо Сн	
	1) 100 800
	2) 800
Оборот 0	Оборот 100 000
Сальдо Ск	

После второй (отрицательной) записи операция будет отражена на бухгалтерских счетах в правильной сумме 100 000 руб. (100 800 – 800).

Запись красными числами используется не только для исправления (сторнирования) ошибочных записей, но и в тех случаях, когда нужно уточнить обороты по дебету или кредиту операционных счетов.

**Способ дополнительной записи** применяется в случае, если корреспонденция счетов указана правильно, но запись сделана в сумме меньшей, чем это следовало. При этом на разницу в сумме делается дополнительная запись с той же корреспонденцией счетов.

**Пример.** Из кассы организации выплачена заработная плата работникам в размере 200 000 руб. В бухгалтерской записи ошибочно указана сумма 20 000 руб., т. е. сделана запись:

Дебет сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	}	20 000 руб.
Кредит сч. 50 «Касса»		

Для исправления ошибки делается дополнительная запись на сумму разницы между правильной и неправильной записями — 180 000 руб. (200 000 – 20 000):

Дебет сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	}	180 000 руб.
Кредит сч. 50 «Касса»		

На счетах указанные записи получат следующее отражение.

#### Счет 50 «Касса»

Дебет	Кредит
Сальдо Сн	
	1) 20 000
	2) 180 000
Оборот 0	Оборот 200 000
Сальдо Ск	



**Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**

Дебет		Кредит	
		Сальдо Сн	
1)	20 000		
2)	180 000		
Оборот	200 000	Оборот	0
		Сальдо Ск	

Сумма, отраженная на корреспондирующих счетах в результате обеих записей, правильно показывает выданную из кассы заработную плату — 200 000 руб.

Дополнительная запись широко применяется в бухгалтерском учете. Например, если фактический расход материальных ценностей или фактическая себестоимость выпущенных из производства готовых изделий выше их плановых величин, то сумма перерасхода относится на соответствующие счета способом дополнительной записи.

## **Глава 6**

# **ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

---

---

### **6.1. Характеристика мемориально-ордерной формы учета**

Форма бухгалтерского учета — это совокупность учетных регистров для отражения хозяйственных операций в определенной последовательности и группировке соответствующими приемами записей. Формы бухгалтерского учета непрерывно развиваются от простейших бухгалтерских книг до современных рационально построенных регистров автоматизированных систем.

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

**Мемориально-ордерная форма учета** применяется в организациях в нескольких вариантах в зависимости от особенностей вида деятельности организации. В ней сочетаются книжные и карточные разработочные и группировочные учетные регистры.

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



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

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

Форма мемориального ордера приведена на рис. 4.

Мемориальный ордер № 13

Запись 18 июля 20\_\_\_\_ г.

Дебет сч.20 «Основное производство»

Кредит сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Сумма — 19 тыс. руб.

Подпись бухгалтера И. Сорокина

Рис. 4. Форма мемориального ордера

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

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

В Главной книге отражают данные о хозяйственных операциях по дебету и кредиту счетов.

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

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

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

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

Схема мемориально-ордерной формы учета представлена на рис. 5.

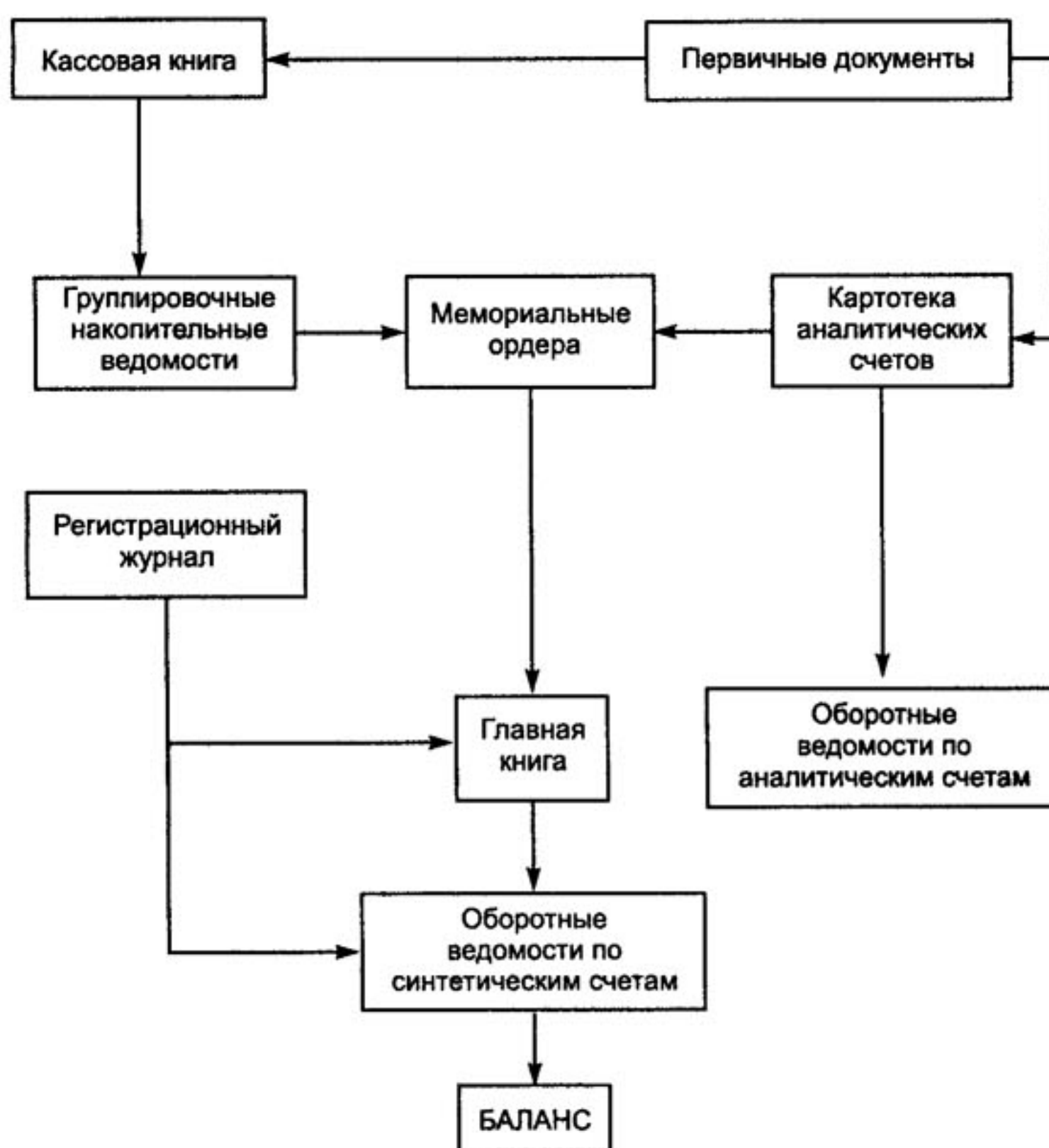


Рис. 5. Схема мемориально-ордерной формы учета



## **6.2. Общие понятия о журнально-ордерной и автоматизированной формах учета**

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

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

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 один 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 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.

**Автоматизированная форма бухгалтерского учета** достаточно широко распространена в России, особенно в крупных городах.



Рис. 6. Схема журнально-ордерной формы учета

Она основана на использовании в ПЭВМ готовых пакетов прикладных программ по бухгалтерии. В настоящее время наиболее распространенными являются программы «1С:Бухгалтерия» и «Инфо-бухгалтер» с различными версиями.

В основе программы «1С:Бухгалтерия 8» лежит технологическая платформа нового поколения, которая позволяет создавать и модифицировать самые разнообразные бизнес-предложения. Программа «1С: Бухгалтерия 8» включает: ведение учета нескольких организаций в единой информационной базе, налоговый учет налога на прибыль, упрощенную систему налогообложения, учет деятельности, облагаемой единым налогом на вмененный доход, учет доходов и расходов индивидуальных предпринимателей — плательщиков НДФЛ, учет «от документа», отдельные проводки и типовые операции, партионный учет, складской учет, учет торговых операций, учет комиссионной торговли, учет операций с тарой, учет банковских и кассовых операций, учет расчетов с контрагентами, учет основных средств и нематериальных активов, учет основного и вспомогательного производств, учет полуфабрикатов, учет косвенных расходов, учет НДС, учет заработной



---

платы, кадровый и персонифицированный учет, завершающие операции месяца, стандартные бухгалтерские отчеты, регламентированная отчетность. Кроме того, в «1С: Бухгалтерия 8» реализован ряд контрольных и сервисных функций, например экспресс-проверка ведения учета, проверка соотношений показателей налоговых деклараций и др.

Программа «Инфо-бухгалтер» включает версии программы для коммерческих и некоммерческих организаций, для бюджетных учреждений, для индивидуальных предпринимателей, разные отраслевые решения.

Главным при автоматизации бухгалтерского учета является: выбор компьютера, выбор программы, обучение и подготовка персонала — пользователей программы.

## **Глава 7**

# **БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ**

---

---

### **7.1. Значение и основные принципы отчетности**

Все организации любой организационно-правовой формы и формы собственности обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность, являющуюся завершающим этапом учетного процесса. Бухгалтерская отчетность в установленных формах содержит систему сопоставимых и достоверных сведений о реализованной продукции, работах и услугах, затратах на их производство, об имущественном и финансовом положении организации и результатах его хозяйственной деятельности.

Бухгалтерская отчетность является наилучшим источником информации для принятия управленческих решений в области планирования, контроля и оценки деятельности организации. По данным отчетности руководитель отчитывается перед трудовым коллективом, учредителями (собственниками), соответствующими структурами управления (финансовые органы, банки) и иными заинтересованными организациями.

**К основным принципам отчетности относят:**

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;



- 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.

**Бухгалтерская отчетность** — это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности.

Отчетность составляется на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам (ст. 2 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», абз. 2 п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н).

К **основным требованиям, предъявляемым к бухгалтерской отчетности**, относят: достоверность, полезность, уместность, надежность, сравнимость, своевременность, полноту, существенность, нейтральность, последовательность. Рассмотрим их.

**Достоверность.** Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Информация о финансовом положении формируется главным образом в виде бухгалтерского баланса, информация о финансовых результатах деятельности организации — в виде Отчета о прибылях и убытках, информация об изменениях в финансовом положении организации — в виде Отчета о движении денежных средств.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности проведение инвентаризации является обязательным (кроме имущества, инвентаризация которого производилась не ранее 1 октября отчетного года) (п. 1, абз. 3 п. 2 ст. 12 Федерального закона № 129-ФЗ, п. 26, 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н).

Порядок проведения инвентаризации установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

**Полезность.** Информация, представляемая в бухгалтерской отчетности, должна быть полезна. Она считается полезной, если уместна, надежна, сравнима и своевременна.

**Уместность.** Информация уместна, если наличие или отсутствие ее оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) пользователей отчетности, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки.

**Надежность.** Информация надежна, если она не содержит существенных ошибок. Чтобы быть надежной, информация должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически или предположительно относится.

**Сравнимость.** Сравнимость информации означает возможность для пользователей отчетности сравнивать показатели деятельности за разные периоды времени, чтобы определить тенденции в финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности. Пользователи должны также иметь возможность сопоставлять информацию о разных организациях, чтобы сравнить их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

**Своевременность.** Информация своевременна, если она способна наилучшим образом удовлетворить потребности пользователей, связанные с принятием решений, т. е. если достигнут баланс между ее уместностью и надежностью.

**Полнота.** Бухгалтерская отчетность должна давать полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Полнота обеспечивается единством указанных выше отчетов, а также соответствующими дополнительными данными.



**Существенность.** В бухгалтерскую отчетность должны включаться существенные показатели. 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. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5 %.

**Нейтральность.** 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.

**Последовательность.** Организация должна при составлении отчетности придерживаться принятых ею содержания и форм отчетности последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменение принятых содержания и формы Бухгалтерского баланса, Отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности организации.

## **7.2. Общие требования к формам бухгалтерской отчетности**

В настоящее время организация самостоятельно разрабатывает и принимает формы бухгалтерской отчетности на основе образцов, рекомендованных Минфином России в приказе от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

При разработке указанных форм в них не включаются предусмотренные в образцах форм показатели (строки, графы) в случае отсутствия у организации данных по активам, обязательствам, до-

ходам, расходам, хозяйственным операциям, которые подлежат отражению в этих строках (графах).

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный год, должны быть приведены данные как минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному.

Организация может раскрывать данные по каждому числовому показателю более чем за два года. В этом случае ей следует при разработке, принятии и изготовлении бланков форм предусмотреть достаточное количество граф (строк), необходимых для такого раскрытия.

При разработке и принятии форм бухгалтерской отчетности строки, по которым раскрываются соответствующие показатели, кодируются организациями самостоятельно. Коды показателей, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики, проставляются в соответствии с приказом Госкомстата и Минфина России, который будет действовать в данный отчетный период.

Представлять отчетность с использованием образцов форм, рекомендованных Минфином России, организация может только в том случае, если при этом соблюдаются требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности.

При представлении отчетности по типовым формам в случае отсутствия у организации числовых данных по активам, обязательствам, доходам, расходам, хозяйственным операциям соответствующие строки (графы) в типовых формах прочеркиваются.

В формах представляемой бухгалтерской отчетности **обязательно наличие следующих данных:**

- наименование формы бухгалтерской отчетности;
- указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность;
- полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным);
- организационно-правовая форма/форма собственности (код по ОКОПФ и код по ОКФС);



- единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб. — код по ОКЕИ 384; млн руб. — код по ОКЕИ 385);
- местонахождение (адрес) (указывается в форме бухгалтерского баланса);
- дата утверждения (для годовой бухгалтерской отчетности);
- дата отправки/принятия (указывается конкретная дата почтового, электронного и иного отправления бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности).

При составлении бухгалтерской отчетности организацией должны быть **соблюдены следующие правила.**

1. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке (требования п. 15 ПБУ 4/99).

2. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте РФ (в рублях) (требования п. 16 ПБУ 4/99).

3. Данные бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т. п., может приводить данные в представляемой бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков (требования п. 7 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности).

4. В бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок (требования п. 9 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности).

5. Если значение какого-либо числового показателя отсутствует, то в строке (графе) ставится прочерк (требования п. 11 ПБУ 4/99).

6. Вычитаемый показатель или показатель, имеющий отрицательное значение, указывается в круглых скобках (требования п. 12 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности).

7. Статьи бухгалтерской отчетности оцениваются по правилам, установленным соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. При оценке статей отчетности организация обязана обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 и ПБУ 4/99 «Отчетность организации».

8. Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т. е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (требования п. 35 ПБУ 4/99).

9. В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету (требования п. 34 ПБУ 4/99).

10. Данные бухгалтерской отчетности должны быть сопоставимы с данными за предшествующие отчетные периоды (требования ПБУ 4/99).

### **7.3. Пользователи бухгалтерской отчетности и сроки представления отчетности**

Бухгалтерская отчетность в условиях рынка представляет интерес для двух групп внешних пользователей:

1) непосредственно заинтересованных в деятельности организации;

2) опосредованно заинтересованных в ней.

К первой группе пользователей относятся:

- существующие и потенциальные собственники средств организации, которым необходимо определить увеличение или уменьшение доли собственных средств и оценить эффективность использования ресурсов руководством компании;
- существующие и потенциальные кредиторы, использующие отчетность для оценки целесообразности предоставления или продления кредита, определения условий кредитования, усиления гарантий возврата кредита, оценки доверия к организации как к клиенту;
- поставщики и покупатели, определяющие надежность деловых связей с данным клиентом;
- государство прежде всего в лице налоговых органов, которые проверяют правильность составления отчетных документов, расчета налогов, определяют налоговую политику;
- служащие компании, интересующиеся данными отчетности с точки зрения уровня их заработной платы и перспектив работы в данной организации.



**Вторая группа пользователей** бухгалтерской отчетности — это те, кто непосредственно не заинтересован в деятельности компании. Однако изучение отчетности им необходимо для защиты интересов первой группы пользователей отчетности. К этой группе относятся:

- аудиторские службы, проверяющие соответствие данных отчетности правилам с целью защиты интересов инвесторов;
- консультанты по финансовым вопросам, использующие отчетность в целях разработки рекомендаций своим клиентам относительно помещения их капиталов в ту или иную компанию;
- биржи ценных бумаг, оценивающие информацию, представленную в отчетности, при регистрации соответствующих фирм, принимающие решение о приостановке деятельности какой-либо компании, оценивающие необходимость изменения методов учета и составления отчетности;
- юристы, нуждающиеся в отчетной информации для оценки выполнения условий контрактов, соблюдения законодательных норм при распределении прибыли и выплате дивидендов;
- пресса и информационные агентства, использующие отчетность для подготовки обзоров, оценки тенденций развития и анализа деятельности отдельных компаний и отраслей, расчета обобщающих показателей финансовой деятельности;
- торгово-производственные ассоциации, использующие отчетность для статистических обобщений по отраслям и сравнительного анализа и оценки результатов деятельности на отраслевом уровне;
- профсоюзы, заинтересованные в отчетной информации для определения своих требований в отношении заработной платы и условий трудовых соглашений, а также для оценки тенденций развития отрасли, к которой относится данная организация.

**К внутренним пользователям** отчетности относятся высшее руководство организации, а также менеджеры соответствующих уровней, которые по данным отчетности определяют правильность принятых инвестиционных решений и эффективность структуры капитала, определяют основные направления политики дивидендов, составляют прогнозные формы отчетности и осуществляют предварительные расчеты финансовых показателей

предстоящих отчетных периодов, оценивают возможности слияния с другой организацией или ее приобретения, структурной реорганизации.

*Отчетной датой* для составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день отчетного периода (п. 4, 12 ПБУ 4/99).

*Отчетным периодом* признается период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность (п. 4 ПБУ 4/99).

Организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года (п. 48 ПБУ 4/99, п. 3 ст. 14 Закона № 129-ФЗ).

*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. Данные о хозяйственных операциях, проведенных до государственной регистрации организаций, включаются в их бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год (п. 1, 2 ст. 14 Закона № 129-ФЗ, п. 13 ПБУ 4/99).

В общем случае бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Сформировать промежуточную бухгалтерскую отчетность организация должна не позднее 30 дней по окончании отчетного периода. Представлять квартальную бухгалтерскую отчетность организация обязана в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение 90 дней по окончании года, если иное не установлено законодательством РФ. В пределах указанных сроков конкретная дата представления бухгалтерской отчетности устанавливается учредителями (участниками) организации или общим собранием. При этом годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее 60 дней по окончании отчетного года.

Бухгалтерская отчетность составляется, хранится и представляется пользователям бухгалтерской отчетности в установленной форме на бумажных носителях. При наличии технических воз-



возможностей и с согласия пользователей бухгалтерской отчетности организация может представлять ее в электронном виде.

Днем представления отчетности считается:

- дата отправки почтового отправления с описью вложения;
- дата отправки по телекоммуникационным каналам связи;
- дата фактической передачи по принадлежности.

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления бухгалтерской отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

**Организации обязаны хранить бухгалтерскую отчетность** в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет.

Особо важное значение имеет возложение на территориальные органы государственной статистики функций сбора и обработки (свода) бухгалтерской отчетности организаций, расположенных на территории Российской Федерации, и представление сводной информации органам государственной власти и местного самоуправления для успешного осуществления мероприятий перехода к рыночным отношениям в экономике.

#### **7.4. Правовая база и состав годовой отчетности**

Основными нормативными документами, регулирующими порядок составления годового отчета, являются:

- Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н;
- Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Отчетность организации»;
- Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по примене-



нию Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденные приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.

### **Состав годовой бухгалтерской отчетности**

В общем случае годовая бухгалтерская отчетность коммерческих организаций (кроме страховых и кредитных) включает:

- 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);
- пояснительную записку;
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она подлежит обязательному аудиту или если организация самостоятельно приняла решение о проведении аудита бухгалтерской отчетности.

Отчет об изменениях капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к Бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснительная записка являются пояснениями к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и представляются в составе годовой бухгалтерской отчетности.

Представляемая бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму организации, оформленному в установленном порядке и содержащему информацию о составе бухгалтерской отчетности (п. 5 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности).

### **Состав промежуточной бухгалтерской отчетности**

Месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной. Промежуточная бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.



В состав промежуточной бухгалтерской отчетности может включаться пояснительная записка в тех случаях, когда это необходимо для понимания показателей бухгалтерской отчетности заинтересованными пользователями.

### **Бухгалтерская отчетность в малых предприятиях**

Субъекты малого предпринимательства, **не обязанные проводить аудиторскую проверку** достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ, могут принять решение о представлении отчетности в объеме показателей по группам статей бухгалтерского баланса и статьям отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в указанных формах.

Они имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности:

- Отчет об изменениях капитала (форма № 3);
- Отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- Приложение к Бухгалтерскому балансу (форма № 5);
- пояснительную записку.

Субъекты малого предпринимательства, **обязанные проводить аудиторскую проверку** достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ, имеют право при отсутствии соответствующих данных не представлять в составе бухгалтерской отчетности (п. 3 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности):

- Отчет об изменениях капитала (форма № 3);
- Отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- Приложение к Бухгалтерскому балансу (форма № 5).

К субъектам малого предпринимательства в настоящее время относятся организации, соответствующие следующим условиям:

- суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) не должна превышать 25 % (за исключением активов акцио-

нерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать 25 % (подп. 1 п. 1 ст. 4 Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»);

- средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать сто человек включительно (подп. 2 п. 1 ст. 4 Федерального закона № 209-ФЗ);
- выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за предшествующий календарный год не должна превышать 400 млн руб. (подп. 3 п. 1 ст. 4 Федерального закона № 209-ФЗ, п. 1 постановления Правительства РФ от 22 июля 2008 г. № 556).

### **Сводная бухгалтерская отчетность**

Сводная бухгалтерская отчетность составляется при наличии у организации дочерних и зависимых обществ. При этом составляется также и собственный бухгалтерский отчет. Сводная бухгалтерская отчетность включает показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами, в порядке, устанавливаемом Минфином РФ.

Федеральные министерства и другие федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации составляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельно сводную бухгалтерскую отчетность по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера и доли).

Если учредительными документами объединений юридических лиц, созданных на добровольных началах организациями (союзов, ассоциаций), предусмотрено составление сводной бухгалтерской отчетности, то она представляется по правилам, установленным Минфином РФ.

Сводная годовая бухгалтерская отчетность федеральных министерств и других федеральных органов исполнительной власти представляется Министерству финансов РФ, Министерству эко-



номики РФ и Государственному комитету РФ по статистике в следующие сроки:

- по унитарным предприятиям — не позднее 25 апреля следующего за отчетным года;
- по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли), — не позднее 1 августа следующего за отчетным года.

Сводная годовая бухгалтерская отчетность объединения юридических лиц, созданного на добровольных началах организациями, представляется в порядке и сроки, предусмотренные в учредительных документах объединения, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Подписывается сводная бухгалтерская отчетность руководителем и главным бухгалтером организации.

Ответственность лиц, подписавших сводную бухгалтерскую отчетность, определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

### **Консолидированная финансовая отчетность**

В последние годы возникла так называемая корпоративная отчетность, которая имеет исключительно важное значение в системе корпоративного управления. Это, в частности, подчеркивается в различных кодексах корпоративного управления, где финансовой отчетности отводится роль основного информационного канала, связывающего компанию и внешних стейкхолдеров. Кроме того, финансовая отчетность актуальна и для внутренних стейкхолдеров — директоров и менеджеров организации.

**Важное место в системе корпоративной отчетности занимает консолидированная финансовая отчетность.** Основная идея консолидированной отчетности состоит в том, что формируется она для группы компаний в целом, при этом вся группа представляется так, будто она является единой организацией.

Понятие группы компаний является основным в теории консолидации. Группа возникает в том случае, когда отдельные виды деятельности и направления бизнеса не объединяются в единую организацию, а ведутся в рамках нескольких компаний,

каждая из которых остается юридически самостоятельной. Однако при этом юридическая самостоятельность отдельных компаний вовсе не означает их экономическую независимость, поскольку многие решения (особенно решения стратегического характера) принимаются именно на уровне группы.

Вопросы консолидации отчетности занимают важное место в системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Среди действующих стандартов, имеющих непосредственное отношение к консолидации, можно отметить МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность» (Consolidated and separate financial statements) и МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (Business combinations).

Важно отметить, что правила консолидации применяются не только по отношению к материнским и дочерним компаниям, но и в других случаях, в частности для инвестиций в зависимые компании (предприятия, не являющиеся ни дочерними, ни совместными, но на деятельность которых инвестор оказывает существенное влияние) и совместной деятельности (когда несколько участников осуществляют экономическую деятельность, подлежащую совместному контролю). Такие инвестиции рассматриваются в стандартах МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании» (Accounting for investments in associates) и МСФО (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» (Financial reporting of interests in joint ventures).

Кроме того, вопросы консолидации в той или иной степени затрагиваются и в некоторых других стандартах, например в «основополагающем» стандарте МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of financial statements), МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность» (Segment reporting), МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (Related party disclosures), МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» (Financial instruments: disclosure and presentation), МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (Financial instruments: recognition and measurement).

К корпоративной отчетности стали предъявляться новые требования. Если раньше раскрытие информации о компаниях подразумевало только экономические (и прежде всего финансовые) показатели, то в настоящее время международным сообще-



ством признается необходимость раскрытия информации экологического и социального характера.

Таким образом, возникла концепция «триединой отчетности», включающей отчетность по экономической, экологической и социальной составляющим деятельности корпораций, а также их продукции и услуг. Цель такой отчетности состоит в том, чтобы выявить и оценить вклад компаний в устойчивое развитие (sustainability) социально-экономической среды, поэтому триединая отчетность называется отчетностью в области устойчивого развития (sustainability reporting).

Для разработки рекомендаций по формированию отчетности в области устойчивого развития в 1997 г. была образована международная организация, получившая название «Глобальная инициатива по отчетности» (Global Reporting Initiative, GRI). Одна из основных задач, поставленных перед GRI, — поднять практические подходы к отчетности в области устойчивого развития на уровень, сопоставимый с уровнем финансовой отчетности, и обеспечивать в то же время все критерии качества информации — сопоставимость, достоверность, точность, своевременность и верифицируемость.

### **Отчетность по сегментам**

Сводная бухгалтерская отчетность составляется организацией, если она имеет дочерние и зависимые общества, а также если учредительными документами объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах, возложено составление сводной бухгалтерской отчетности.

Составляется такая отчетность в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000). Правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности, изложенные в ПБУ 12/2000, распространяются на коммерческие организации (за исключением кредитных организаций). В отчетности используются такие понятия:

- *информация по сегменту* — информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях посредством представления установленного перечня показателей бухгалтерской отчетности организации;

- *информация по операционному сегменту* — информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или однородных групп 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;
- *информация по географическому сегменту* — информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации;
- *информация по отчетному сегменту* — информация по отдельному операционному или географическому сегменту, подлежащая обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности или в сводной бухгалтерской отчетности;
- *информация о выручке (доходах) сегмента* — информация о выручке от продажи определенных товаров, от выполнения определенных работ, оказания определенных услуг или от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности организации (данные о величине, непосредственно относящиеся на данный сегмент), а также части общей выручки организации, которая обоснованно приходится на данный сегмент (в том числе от продаж внешним покупателям или от операций с другими сегментами этой же организации);
- *информация о расходах сегмента* — информация о расходах по производству определенных товаров, выполнению определенных работ, оказанию определенных услуг или по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, а также части общих расходов организации, которые обоснованно приходятся на данный сегмент (в том числе от продаж внешним покупателям или от операций с другими сегментами этой же организации);
- *информация о финансовом результате сегмента* — информация о разнице между выручкой (доходами) и расходами сегмента;



- *информация об активах сегмента* — информация об активах, которые используются для производства определенных товаров, выполнения определенных работ, оказания определенных услуг или для производства товаров, выполнения работ, оказания услуг в определенном географическом регионе деятельности организации;
- *информация об обязательствах сегмента* — информация об обязательствах, которые возникают при производстве и продаже определенных товаров, выполнении определенных работ, оказании определенных услуг или при производстве и продаже продукции (товаров), выполнении работ, оказании услуг в определенном географическом регионе деятельности организации.

При формировании бухгалтерской отчетности раскрытие информации по отчетным сегментам осуществляется путем представления определенного перечня показателей, при этом выделяется первичная и вторичная информация по сегментам.

Выделение первичной и вторичной информации по отчетным сегментам производится исходя из преобладающих источников и характера имеющихся рисков и полученных прибылей деятельности организации.

Преобладающие источники и характер рисков и прибылей выявляются на основе организационной и управленческой структуры организации, а также системы внутренней отчетности.

Если организационная и управленческая структуры организации, а также система внутренней отчетности не основываются ни на производимых товарах, работах, услугах, ни на географических регионах деятельности, то выделение первичной и вторичной информации по отчетным сегментам производится на основе решения руководителя организации.

В составе первичной информации по отчетному сегменту в бухгалтерской отчетности раскрываются следующие показатели, относящиеся к отчетному сегменту:

- общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами;
- финансовый результат (прибыль или убыток);
- общая балансовая величина активов;
- общая величина обязательств;

- общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы;
- общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
- совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность.

Первичная информация по отчетным сегментам показывается по организации в целом по следующей схеме:

• первичная информация по отчетному сегменту 1	x
• первичная информация по отчетному сегменту 2	x
• первичная информация по отчетному сегменту 3	x
.....	
• информация по прочей деятельности	x
-----	
Итого по организации	xxxx

В графе (столбце), отмеченной «х», отражаются суммы по показателям, раскрываемым в информации по сегментам.

Если первичной информацией по сегментам признается информация по операционным сегментам, то вторичная информация по каждому географическому сегменту в бухгалтерской отчетности представляется следующими показателями:

- величина выручки от продажи внешним покупателям в разрезе географических регионов, выделенных по местам расположения рынков сбыта, — для каждого географического сегмента, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10 % общей выручки организации от продажи внешним покупателям;
- балансовая величина активов отчетного сегмента по местам расположения активов — для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10 % величины активов всех географических сегментов;
- величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы по местам расположения акти-



вов — для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10 % величины активов всех географических сегментов.

Если первичной информацией по сегментам признается информация по географическим сегментам, то вторичная информация по каждому операционному сегменту, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10 % общей выручки организации либо величина активов которого составляет не менее 10 % величины активов всех операционных сегментов, раскрывается в бухгалтерской отчетности следующими показателями:

- выручка от продажи внешним покупателям;
- балансовая величина активов;
- величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы.

Если первичной информацией по сегментам признается информация по географическим сегментам, выделенным исходя из места расположения активов, отличным от места расположения рынков сбыта, то в дополнение к показателям, указанным в п. 21 ПБУ 12/2000, по каждому географическому сегменту, выделенному исходя из мест расположения рынков сбыта и выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10 % общей выручки организации от продажи внешним покупателям, раскрывается величина выручки от продажи внешним покупателям.

Если первичной информацией по сегментам признается информация по географическим сегментам, выделенным исходя из мест расположения рынков сбыта, отличным от расположения активов, то в дополнение к показателям, указанным в п. 21 ПБУ 12/2000, по каждому географическому сегменту, выделенному исходя из мест расположения активов и выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10 % общей выручки организации от продажи внешним покупателям либо величина активов которого составляет не менее 10 % величины всех активов организации, в бухгалтерской отчетности раскрываются следующие показатели:

- балансовая величина активов сегмента, выделенного исходя из мест расположения активов;
- величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы.

## 7.5. Содержание годовой бухгалтерской отчетности

### Содержание бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» бухгалтерский баланс должен содержать следующие числовые показатели:

Раздел	Группа статей	Статьи
1	2	3
<b>Актив</b>		
Внеоборотные активы	Нематериальные активы	Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности
		Патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы
		Организационные расходы
		Деловая репутация организации
	Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования
		Здания, машины, оборудование и другие основные средства
		Незавершенное строительство
Доходные вложения в материальные ценности	Имущество для передачи в лизинг	



Продолжение табл.

Раздел	Группа статей	Статьи	
1	2	3	
		Имущество, предоставляемое по договору проката	
	Финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества	
		Инвестиции в зависимые общества	
		Инвестиции в другие организации	
		Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев	
		Прочие финансовые вложения	
Оборотные активы	Запасы	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности	
		Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)	
		Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные	
		Расходы будущих периодов	
		Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	
	Дебиторская задолженность		Покупатели и заказчики
			Векселя к получению
			Задолженность дочерних и зависимых обществ
			Задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал
			Авансы выданные
			Прочие дебиторы
	Финансовые вложения		Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев
			Собственные акции, выкупленные у акционеров

Продолжение табл.

Раздел	Группа статей	Статьи
1	2	3
		Прочие финансовые вложения
	Денежные средства	Расчетные счета
		Валютные счета
		Прочие денежные средства
<b>Пассив</b>		
Капитал и резервы	Уставный капитал	
	Добавочный капитал	
	Резервный капитал	Резервы, образованные в соответствии с законодательством
		Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток — вычитается)	
Долгосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
		Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
	Прочие обязательства	
Краткосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
		Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
	Кредиторская задолженность	Поставщики и подрядчики
		Векселя к уплате
		Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами



Окончание табл.

Раздел	Группа статей	Статьи
1	2	3
		Задолженность перед персоналом организации
		Задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами
		Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов
		Авансы полученные
		Прочие кредиторы
	Доходы будущих периодов	
	Резервы предстоящих расходов и платежей,	

Форма бухгалтерского баланса, заполненная данными условной организации, приведена в приложении 2.

### Содержание отчета о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период.

В отчете о прибылях и убытках доходы и расходы должны показываться с подразделением на обычные и прочие.

Отчет о прибылях и убытках должен содержать следующие числовые показатели:

- выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и т. п. налогов и обязательных платежей (нетто-выручка);
- себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг (кроме коммерческих и управленческих расходов);
- валовая прибыль (коммерческие расходы, управленческие расходы);
- прибыль/убыток от продаж (проценты к получению, проценты к уплате);



- доходы от участия в других организациях (прочие доходы, прочие расходы);
- прибыль/убыток до налогообложения (налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи);
- прибыль/убыток от обычной деятельности;
- чистая прибыль (нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)).

Форма отчета о прибылях и убытках, заполненная условными данными организации, приведена в приложении 3.

Взаимоувязка показателей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках показана в таблицах:

#### Взаимоувязка показателей бухгалтерского баланса

№	Показатель отчетности	С чем должен совпадать	При каких условиях
1	2	3	4
1	Графы 3 и 4 строки 300 «Баланс» формы № 1	С показателями граф 3 и 4 строки 700 «Баланс» формы № 1	Всегда
2	Графа 4 строки 470 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» формы № 1	С показателем графы 3 строки 190 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» формы № 2	Если отсутствуют выплаты промежуточных дивидендов и остатки нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет
3	Графы 3 и 4 строки 700 «Баланс» формы № 1	С показателями граф 3 и 4 строки 300 «Баланс» формы № 1	Всегда

#### Взаимоувязка показателей отчета о прибылях и убытках

№	Показатель отчетности	С чем должен совпадать	При каких условиях
1	2	3	4
1	Графа 3 строки 141 «Отложенные налоговые активы» формы № 2	С разницей между показателями граф 4 и 3 строки 145 «Отложенные налоговые активы» формы № 1	Если отложенные налоговые активы в отчетном году не списывались в дебет счета 99 «Прибыли и убытки»
2	Графа 3 строки 142 «Отложенные налоговые обязательства» формы № 2	С разницей между показателями граф 4 и 3 строки 515 «Отложенные налоговые обязательства» формы № 1	Если отложенные налоговые обязательства в отчетном году не списывались в кредит счета 99



Окончание табл.

№	Показатель отчетности	С чем должен совпадать	При каких условиях
1	2	3	4
3	Графа 3 строки 190 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» формы № 2	С показателем графы 4 строки 470 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» формы № 1	Если отсутствуют выплаты промежуточных дивидендов и остатки нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет
4	Графа 4 строки «Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности» формы № 2	С разницей между показателями граф 4 и 3 строки 940 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» формы № 1	Если в отчетном периоде дебиторская задолженность неплатежеспособных дебиторов не списывалась с баланса за счет резерва по сомнительным долгам и не списывалась с забалансового учета в связи с погашением или истечением пятилетнего срока

### Содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должно быть указано, что отчетность сформирована организацией исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности, кроме случаев, когда организация допустила при формировании бухгалтерской отчетности отступления от этих правил.

Существенные отступления должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности с указанием причин, вызвавших эти отступления, а также результата, который данные отступления оказали

на понимание состояния финансового положения организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении. Организацией должно быть обеспечено подтверждение оценки в денежном выражении последствий отступлений от действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности.

Порядок раскрытия учетной политики организации установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008).

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные:

- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов основных средств;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода арендованных основных средств;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов финансовых вложений;
- о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской задолженности;
- об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации;
- о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, ее дочерних и зависимых обществ;
- о составе резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличие их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода;
- о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов кредиторской задолженности;
- об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности);



- о составе затрат на производство (издержках обращения);
- о составе прочих доходов и расходов;
- о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;
- о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежах организации;
- о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности;
- о прекращенных операциях;
- об аффилированных лицах;
- о государственной помощи;
- о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывают информацию в виде отдельных отчетных форм (отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала и др.) и в виде пояснительной записки.

Статья бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, к которой даются пояснения, должна иметь указание на такое раскрытие.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны быть раскрыты (если эти данные отсутствуют в информации, сопровождающей бухгалтерский отчет) такие данные:

- юридический адрес организации;
- основные виды деятельности;
- среднегодовую численность работающих за отчетный период или численность работающих на отчетную дату;
- состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации.

### **Содержание отчета о движении денежных средств**

В бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты данные о движении денежных средств в отчетном периоде, характеризующие наличие, поступление и расходование денежных средств в организации.

**Отчет о движении денежных средств** должен характеризовать изменения в финансовом положении организации в разрезе те-

кущей, инвестиционной и финансовой деятельности, содержать числовые показатели:

Остаток денежных средств на начало отчетного периода.

Поступило денежных средств — всего.

В том числе:

- от продажи продукции, товаров, работ и услуг;
- от продажи основных средств и иного имущества;
- авансы, полученные от покупателей (заказчиков);
- бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование;
- кредиты и займы полученные;
- дивиденды, проценты по финансовым вложениям;
- прочие поступления.

Направлено денежных средств — всего.

В том числе:

- на оплату товаров, 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, займам;
- прочие выплаты, перечисления.

Остаток денежных средств на конец отчетного периода.

**Хозяйственные товарищества и общества** в составе бухгалтерской отчетности должны раскрыть информацию о наличии и изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и других составляющих капитала организации.

### **Отчет об изменениях капитала**

**Отчет об изменениях капитала** должен содержать следующие числовые показатели.

Величина капитала на начало отчетного периода.

Увеличение капитала — всего.

В том числе:

- 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.

Уменьшение капитала — всего.

В том числе:

- 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.

Величина капитала на конец отчетного периода.

### **Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности**

Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней раскрываются: динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация.

Дополнительная информация при необходимости может быть представлена в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм.

При раскрытии дополнительной информации, например природоохранных мероприятий, приводятся основные проводимые и планируемые организацией мероприятия в области охраны окружающей среды, влияние этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, характеристика финансовых последствий для будущих периодов,

данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

### **Аудит бухгалтерской отчетности**

Бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту в тех случаях, которые предусмотрены федеральными законами.

Итоговая часть аудиторского заключения, выданного по результатам обязательного аудита бухгалтерской отчетности, должна прилагаться к этой отчетности.

### **Публичность бухгалтерской отчетности**

Бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей — учредителей (участников), инвесторов, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Организация обязана обеспечить представление годовой бухгалтерской отчетности каждому учредителю (участнику) в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

Организация обязана представить бухгалтерскую отчетность по одному экземпляру (бесплатно) органу государственной статистики и в другие адреса, предусмотренные законодательством Российской Федерации, в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, организация публикует бухгалтерскую отчетность вместе с итоговой частью аудиторского заключения.

Публикация бухгалтерской отчетности производится не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.



## Список литературы

---

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Федеральный закон РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.
6. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).
7. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом МФ РФ от 13 июня 1995 г. № 49.
8. Постановление Госкомстата РФ от 24 марта 1999 г. № 20 «Об утверждении Порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации».
9. *Бородина В. В.* Документирование и документооборот в бухгалтерском учете : практич. пособие. М. : Книжный мир, 2001.
10. *Бородина В. В.* Бухгалтерский учет для руководителя : практич. пособие. 3-е изд. М. : Книжный мир, 2003.
11. *Бородина В. В.* Малые предприятия. Бухгалтерский учет, отчетность, анализ финансового состояния. М. : Книжный мир, 2001.

12. *Бородина В. В.* Ресторанно-гостиничный бизнес: учет, налоги, маркетинг, менеджмент. М. : Книжный мир, 2002.
13. *Бородина В. В.* Бухгалтерский учет в строительстве. М. : Книжный мир, 2002.
14. *Бородина В. В.* Бухгалтерский учет : учеб. пособие. М. : Книжный мир, 2002.
15. *Бородина В. В.* Бухгалтерский учет в общественном питании. М. : Книжный мир, 2003.
16. *Бородина В. В.* Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле : учеб. и практич. пособие. М. : Книжный мир, 2003.
17. *Бородина В. В.* Все о кассовых операциях. 4-е изд. М. : Книжный мир, 2005.
18. *Бородина В. В.* Инвентаризация в бухгалтерском учете : учеб.-практич. пособие. М. : Городец, 2005.
19. *Бородина В. В.* Документирование в бухгалтерском учете : учеб. пособие. М. : ИД «ФОРУМ»; ИНФРА-М, 2008.
20. *Кутер М. И.* Теория бухгалтерского учета : учебник. 3-е изд. М. : Финансы и статистика, 2008.
21. *Молчанов С.* Бухгалтерский и управленческий учет (два полных курса). М. : Эксмо, 2008.
22. Справочная правовая система «КОНСУЛЬТАНТ ПЛЮС ТЕХНОЛОГИЯ ПРОФ».
23. *Родинова Н. П.* Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: учебно-методический комплекс. М. : Финансы и статистика, 2008.



## Приложение 1

Утвержден  
приказом Министерства финансов  
Российской Федерации  
от 31 октября 2000 г. № 94н

### План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (в ред. приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
<b>Раздел I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
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

Продолжение прил. 1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		6. Перевод молодняка животных в основное стадо. 7. Приобретение взрослых животных. 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	
<b>Раздел II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ</b>		
Материалы	10	1. Сырье и материалы. 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали. 3. Топливо. 4. Тара и тарные материалы. 5. Запасные части. 6. Прочие материалы. 7. Материалы, переданные в переработку на сторону. 8. Строительные материалы. 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности. 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе. 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
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	



Продолжение прил. 1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
.....	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
<b>Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО</b>		
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	

Продолжение прил. 1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
.....	37	
.....	38	
.....	39	
<b>Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ</b>		
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	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
<b>Раздел V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА</b>		
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



Продолжение прил. 1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
.....	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 финансовых вложений	59	
<b>Раздел VI. РАСЧЕТЫ</b>		
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
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	

Продолжение прил. 1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
.....	72	
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 налоговые обязательства	77	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу. 2. Расчеты по текущим операциям. 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
<b>Раздел VII. КАПИТАЛ</b>		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	



Продолжение прил 1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
.....	88	
.....	89	
<b>Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ</b>		
Продажи	90	1. Выручка. 2. Себестоимость продаж. 3. Налог на добавленную стоимость. 4. Акцизы. 5. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы. 2. Прочие расходы. 3. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	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	
<b>Забалансовые счета</b>		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	

Окончание прил. 1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

*Примечание.* К Плану счетов в указанном приказе прилагается Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.



## Пример заполненного Бухгалтерского баланса (форма № 1)

Приведен заполненный Бухгалтерский баланс. При этом исходим из условия, что отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства при отражении в отчетности не сальдируются.

АКТИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Нематериальные активы	110	1638	2006
Основные средства	120	10 850	10 797
Незавершенное строительство	130	14 008	24 860
Доходные вложения в материальные ценности	135	2327	2036
Долгосрочные финансовые вложения	140	1080	3330
Отложенные налоговые активы	145	40	66
Прочие внеоборотные активы	150	4770	5495
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>190</b>	<b>34 713</b>	<b>48 590</b>
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы	210	22 737	30 699
В том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211	610	785
животные на выращивании и откорме	212	7397	11 090
затраты в незавершенном производстве	213	7521	7820
готовая продукция и товары для перепродажи	214	3000	7000
товары отгруженные	215	2000	1000

Продолжение прил. 2

АКТИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
расходы будущих периодов	216	2200	3000
прочие запасы и затраты	217	9	4
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	3953	925
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230	800	1800
в том числе покупатели и заказчики	231	800	1800
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	4557	5259
в том числе покупатели и заказчики	241	2500	3700
Краткосрочные финансовые вложения	250	920	450
Денежные средства	260	2766	2203
Прочие оборотные активы	270	208	960
ИТОГО по разделу II	290	35 941	42 296
БАЛАНС	300	70 654	90 886

ПАССИВ	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>			
Уставный капитал	410	1000	1800
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411	—	(180)
Добавочный капитал	420	500	500
Резервный капитал	430	5000	9000
В том числе: резервы, образованные в соответствии с законодательством	431	2000	3400
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432	3000	5600



Продолжение прил. 2

ПАССИВ	Код по-казателя	На начало от-четного пе-риода	На конец отчет-ного периода
Нераспределенная прибыль (непокры-тый убыток)	470	28 986	35 260
ИТОГО по разделу III	490	35 486	46 380
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Займы и кредиты	510	8341	10 942
Отложенные налоговые обязательства	515	220	396
Прочие долгосрочные обязательства	520	2933	4053
ИТОГО по разделу IV	590	11 494	15 391
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Займы и кредиты	610	2000	2899
Кредиторская задолженность	620	13 188	15 754
В том числе. поставщики и подрядчики	621	7438	5542
задолженность перед персоналом орга-низации	622	1108	1414
задолженность перед государственны-ми внебюджетными фондами	623	164	209
задолженность по налогам и сборам	624	976	1655
прочие кредиторы	625	3502	6934
Задолженность перед участниками (уч-редителями) по выплате доходов	630	1700	2000
Доходы будущих периодов	640	2786	2862
Резервы предстоящих расходов	650	1200	2400
Прочие краткосрочные обязательства	660	2800	3200
ИТОГО по разделу V	690	23 674	29 115
БАЛАНС	700	70 654	90 886

Окончание прил. 2

**Справка о наличии ценностей, учитываемых  
на забалансовых счетах**

Арендованные основные средства	910	4550	9050
в том числе по лизингу	911	1000	1000
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	920	486	947
Товары, принятые на комиссию	930	—	500
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	940	800	3059
Обеспечения обязательств и платежей полученные	950	1600	4000
Обеспечения обязательств и платежей выданные	960	3000	4000
Износ жилищного фонда	970	—	—
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	980	—	—
Нематериальные активы, полученные в пользование	990	—	845

*Примечание.* Форма № 1 соответствует форме, утвержденной приказом Минфина РФ № 67н.



### Пример заполненного Отчета о прибылях и убытках (форма № 2)

Приведен заполненный Отчет о прибылях и убытках (форма № 2). При этом исходим из условия, что прочие доходы и расходы при отражении в отчетности не сальдируются.

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	Код		
Доходы и расходы по обычным видам деятельности. Выручка (нетто) от продажи товаров, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	80 000	69 145
В том числе.			
выручка от продажи продукции	011	61 120	55 005
выручка от продажи покупных товаров	012	11 200	11 063
выручка от выполнения опытно-конструкторских работ	013	4000	1000
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(34 893)	(24 212)
В том числе:			
проданной продукции	021	(25 776)	(19 046)
проданных товаров	022	(4137)	(3874)
выполненных опытно-конструкторских работ	023	(2442)	(566)
Валовая прибыль	029	45 107	44 933

Окончание табл.

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	Код		
Коммерческие расходы	030	(4087)	(3118)
Управленческие расходы	040	(6161)	(5798)
Прибыль (убыток) от продаж	050	34 859	360 117
Прочие доходы и расходы Проценты к получению	060	281	132
Проценты к уплате	070	(607)	(371)
Доходы от участия в других организациях	080	10 000	4000
Прочие доходы	090	5708	3954
Прочие расходы	100	(5547)	(5826)
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	44 694	37 906
Отложенные налоговые активы	141	26	15
Отложенные налоговые обязательства	142	(176)	(132)
Текущий налог на прибыль	150	(8949)	(8839)
Санкции за нарушение требований законодательства	160	(135)	—
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	35 460	28 950
<b>СПРАВОЧНО</b> Постоянные налоговые обязательства (активы)	200	(160)	141
Базовая прибыль (убыток) на акцию	210	—	—
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	220	—	—



**Расшифровка отдельных прибылей и убытков**

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
Наименование	Код	Прибыль	Убыток	Прибыль	Убыток
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании	240	300	(420)	200	(350)
Прибыль (убыток) прошлых лет	250	—	(12)	—	—
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств	260	189	(180)	(59)	(370)
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте	270	132	—	—	(102)
Отчисления в оценочные резервы	280	X	(828)	X	(1468)
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности	290	—	(23)	—	(100)

*Примечание.* Форма № 1 соответствует форме по приказу № 67н

## **Оглавление**

---

---

<b>Глава 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b> .....	3
<b>Глава 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ В УЧЕТЕ</b> .....	5
2.1. Понятие предмета и метода бухгалтерского учета .....	5
2.2. Методы стоимостного измерения в бухгалтерском учете .....	8
<b>Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС КАК МЕТОД ОТРАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ</b> .....	11
3.1. Общие понятия баланса .....	11
3.2. Влияние хозяйственных операций на баланс .....	13
<b>Глава 4. ПОНЯТИЕ О СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПРИНЦИПЕ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ</b> .....	17
4.1. Понятие о счетах, их виды, содержание .....	17
4.2. Принцип двойной записи. Синтетические и аналитические счета, субсчета. Бухгалтерские проводки .....	23
<b>Глава 5. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ И ДОКУМЕНТООБОРОТ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ</b> .....	40
5.1. Необходимость и сущность документирования в бухгалтерском учете .....	40
5.2. Классификация документов .....	42



---

5.3. Требования, предъявляемые к содержанию и оформлению документов . . . . .	48
5.4. Документооборот в бухгалтерском учете. Хранение документов . . . . .	50
5.5. Учетные регистры: виды, содержание и способы записей . . . . .	55
5.6. Способы исправления ошибочных записей в учетных регистрах . . . . .	64
<b>Глава 6. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА . . . . .</b>	<b>70</b>
6.1. Характеристика мемориально-ордерной формы учета . . . . .	70
6.2. Общие понятия о журнально-ордерной и автоматизированной формах учета . . . . .	73
<b>Глава 7. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ . . . . .</b>	<b>76</b>
7.1. Значение и основные принципы отчетности . . . . .	76
7.2. Общие требования к формам бухгалтерской отчетности . . . . .	79
7.3. Пользователи бухгалтерской отчетности и сроки представления отчетности . . . . .	82
7.4. Правовая база и состав годовой отчетности . . . . .	85
7.5. Содержание годовой бухгалтерской отчетности . . . . .	96
<b>Список литературы . . . . .</b>	<b>107</b>
<b>Приложение 1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций . . . . .</b>	<b>109</b>
<b>Приложение 2. Пример заполненного Бухгалтерского баланса (форма № 1) . . . . .</b>	<b>117</b>
<b>Приложение 3. Пример заполненного Отчета о прибылях и убытках (форма № 2) . . . . .</b>	<b>119</b>

**Бородина Валентина Вениаминовна  
Родинова Надежда Петровна**

## **Теория бухгалтерского учета**

*Учебное издание*

Редактор *М. А. Кутепова*  
Корректор *О. Н. Картамышева*  
Компьютерная верстка *И. В. Кондратьевой*  
Оформление серии *Т. В. Иваншиной*

Подписано в печать 12.02.2010. Формат 60×90/16.  
Печать офсетная. Гарнитура «Таймс». Усл. печ. л. 8,0. Уч.-изд. л. 8,6.  
Бумага офсетная. Тираж 1000 экз. Заказ № 1636.

ЛР № 071629 от 20.04.98  
Издательский Дом «ФОРУМ»  
101990, Москва — Центр, Колпачный пер., д. 9а  
Тел./факс: (495) 625-39-27  
E-mail: forum-books@mail.ru

ЛР № 070824 от 21.01.93  
Издательский Дом «ИНФРА-М»  
127282, Москва, Полярная ул., д. 31в  
Тел.: (495) 380-05-40  
Факс: (495) 363-92-12  
E-mail: books@infra-m.ru  
Http://www.infra-m.ru

*По вопросам приобретения книг обращайтесь:*

*Отдел продаж «ИНФРА-М»*  
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в  
Тел.: (495) 363-42-60  
Факс: (495) 363-92-12  
E-mail: books@infra-m.ru

*Центр комплектования библиотек*  
119019, Москва, ул. Моховая, д. 16  
(Российская государственная библиотека, кор. К)  
Тел.: (495) 695-93-15

Отпечатано в ОАО «Домодедовская типография».  
г. Домодедово, Каширское ш., д. 4, к. 1.