

Глава 1

Назначение и принципы построения бухгалтерского учета

Организация в процессе деятельности совершает большое количество разнообразных хозяйственных операций. Используя собственные средства и привлекая средства инвесторов и кредиторов, организация приобретает оборудование, инструменты (средства труда), производственные помещения. Для осуществления производственного цикла необходимы сырье и материалы, полуфабрикаты (предметы труда), природные ресурсы. Работники организации затрачивают свой труд и производят продукцию, выполняют работы и оказывают услуги.

Продукция (работы, услуги) реализуется покупателям и заказчикам в соответствии с заключенными договорами. В результате реализации продукции (работ, услуг) организация получает доход, который покрывает затраты, связанные с производством и реализацией продукции. Вырученные средства направляются на приобретение сырья и материалов, необходимых для продолжения производственного цикла, на оплату труда работников организации, на расчеты с бюджетом. Часть доходов направляется на погашение обязательств перед кредиторами и на развитие организации.

Таким образом, деятельность организации связана с постоянным кругооборотом капитала. Финансовые результаты этой деятельности в огромной степени определяются тем, насколько учтены, зарегистрированы и измерены все производственные ресурсы, все операции, все элементы производственного цикла, все стадии кругооборота капитала. Эту важнейшую задачу и выполняет бухгалтерский учет.

Определение бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, классификации, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Сплошной учет подразумевает полную регистрацию всего имущества, обязательств перед кредиторами и хозяйственных операций. *Непрерывность* бухгалтерского учета означает непрерывность его ведения с момента регистрации организации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации

в порядке, установленном законодательством. *Документальность* учета подразумевает документальное оформление всех свершившихся фактов хозяйственной деятельности в хронологической последовательности.

Предмет и объекты бухгалтерского учета

Предметом изучения бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность организации.

Объекты бухгалтерского учета можно условно разделить на несколько групп:

- имущество, производственные ресурсы, которые находятся в собственности организации либо переданы организации во временное владение и пользование, в случае государственных или муниципальных унитарных предприятий – в хозяйственное ведение;
- хозяйственные операции, то есть свершившиеся хозяйственные действия, приводящие к изменению в имуществе организации или в источниках формирования имущества. К хозяйственным операциям относятся: приобретение (заготовление) сырья, материалов или других предметов труда, производство продукции (работ, услуг), реализация продукции (работ, услуг), получение и погашение заемных средств. В отдельную группу выделяются расчетные операции с поставщиками и подрядчиками, покупателями продукции и заказчиками работ, с работниками организации по оплате труда, с бюджетом по налогам и т.д.;
- источники формирования имущества организации: собственный капитал, обязательства организации перед кредиторами, полученная прибыль.

Задачи бухгалтерского учета

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и за их целесообразностью,
- обеспечение контроля наличия и движения имущества, выполнения обязательств, использования 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.

Пользователи информации бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет называют «языком бизнеса», поскольку информация бухгалтерского учета об имуществе, хозяйственных операциях и источниках имущества организации необходима многим пользователям.

Пользователи бухгалтерской информации – юридические и физические лица, заинтересованные в информации о финансовом и имущественном состоянии

организации, обладающие минимальными знаниями о порядке формирования этой информации и имеющие навыки ее использования.

Основных пользователей информации бухгалтерского учета можно разделить на три категории:

- 1) внутренние пользователи: руководители организации, бухгалтерская служба, плановые, производственные и прочие подразделения организации;
- 2) заинтересованные пользователи: собственники организации (учредители и акционеры), инвесторы, кредитные организации, поставщики, покупатели и другие контрагенты;
- 3) сторонние пользователи: государственные и муниципальные органы, налоговые и финансовые органы, органы государственной статистики, аудиторские организации.

Внутренние пользователи используют информацию бухгалтерского учета для оперативного управления организацией:

- оценки целесообразности хозяйственных операций;
- контроля за соответствием материальных и финансовых ресурсов утвержденным сметам и нормативам;
- оценки финансового состояния организации;
- предотвращения отрицательных результатов финансово-хозяйственной деятельности;
- выявления внутрихозяйственных резервов;
- принятия управленческих решений.

Заинтересованные пользователи используют информацию бухгалтерского учета, представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности, для следующих целей:

- оценки эффективности использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов руководством организации;
- определения перспектив развития организации, оценки целесообразности предоставления кредита;
- подтверждения надежности деловых связей.

Сторонние пользователи используют информацию бухгалтерского учета, представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности, для следующих целей:

- контроля за правильностью расчета и выплаты налогов;
- проверки соответствия представленных документов законодательству и принятым принципам и правилам ведения бухгалтерского учета;
- статистического сравнения и обобщения по отраслям и т.д.

Метод бухгалтерского учета

Метод бухгалтерского учета – это совокупность способов и приемов бухгалтерского учета, позволяющих осуществлять контрольные функции, функции анализа и управления хозяйственной деятельностью организации. Метод бухгалтерского учета включает в себя четыре элемента:

- документирование;
- инвентаризация;
- оценка;
- калькуляция.

Документирование есть процесс документального подтверждения фактов хозяйственной деятельности. Все хозяйственные операции должны своевременно оформляться оправдательными документами, которые полно и достоверно отражают сущность операции. Эти документы, правильно составленные по установленным формам, являются первичными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Инвентаризация есть способ проверки достоверности данных бухгалтерского учета о наличии и составе имущества и денежных обязательств организации. В ходе инвентаризации устанавливается и документально подтверждается фактическое наличие, состояние и оценка имущества и денежных обязательств. В результате инвентаризации либо подтверждаются соответствующие данные бухгалтерского учета, либо выявляются неучтенные ценности, потери, хищения и недостачи.

Оценка есть получение единых обобщающих показателей для отражения имущества, источников его формирования и хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности. Таким показателем является денежное выражение в рублях, равное сумме соответствующих фактически произведенных расходов. Принципы денежной оценки различных видов имущества устанавливаются законодательно.

Калькуляция есть способ определения себестоимости продукции (работ, услуг) на основе учетных данных о затратах на производство. По данным бухгалтерского учета рассчитывается себестоимость выпущенной и реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Калькуляция себестоимости осуществляется на основе нормативных актов, устанавливающих состав затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость и определяющих состав и содержание калькуляционных статей. Величина себестоимости продукции (работ, услуг) необходима для обоснованного установления продажной цены, определения финансовых результатов деятельности, контроля и принятия управленческих решений.

Принципы (допущения, требования) бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет как система отражения экономической информации базируется на установленных принципах. Действующим законодательством определены следующие принципы (допущения, требования) ведения бухгалтерского учета:

- 1) *Допущение имущественной обособленности организации.* Имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации, а также имущества и обяза-

тельств других организаций. В соответствии с данным допущением имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других физических и юридических лиц, находящегося у данной организации.

- 2) *Допущение непрерывности деятельности организации*. Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, из чего следует, что обязательства организации будут погашаться в установленном порядке.
- 3) *Допущение последовательности применения учетной политики*. Выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.
- 4) *Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности*. Факты хозяйственной деятельности организации относятся в бухгалтерском учете к тому отчетному периоду, в котором они должны иметь место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.
- 5) *Требование полноты*. Все факты хозяйственной деятельности и результаты инвентаризации подлежат регистрации отражения на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.
- 6) *Требование своевременности*. Факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности своевременно.
- 7) *Требование осмотрительности*. При возникновении неоднозначных ситуаций они оцениваются в бухгалтерском учете в первую очередь с точки зрения потенциальных потерь, расходов и обязательств, а возможных доходов и поступлений имущества, не допуская при этом создания скрытых резервов. Соблюдение этого требования позволяет уменьшить риск принимаемых решений, так как, стремясь к прибыли, организация не исключает возможность убытков.
- 8) *Требование приоритета содержания перед формой*. Факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете исходя не только из их правовой формы, но и из их экономического содержания и условий хозяйствования.
- 9) *Требование непротиворечивости*. Данные аналитического учета должны быть тождественны оборотам и остаткам по счетам синтетического учета, показатели бухгалтерской отчетности должны быть тождественны данным синтетического и аналитического учета.

- 10) *Требование рациональности.* Бухгалтерский учет ведется рационально и экономно, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.
- 11) *Принцип денежной оценки.* Бухгалтерский учет ведется организациями в денежном измерении. В соответствии с данным принципом бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации – в рублях.
- 12) *Принцип (метод) двойной записи.* Организации ведут бухгалтерский учет методом двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, т.е. каждая хозяйственная операция должна быть отражена на двух счетах бухгалтерского учета.
- 13) *Принцип учетного (отчетного) периода.* Деятельность организации измеряется в бухгалтерском учете конкретный промежуток времени, называемый учетным (отчетным) периодом. Основным отчетным (учетным) периодом является один год.

Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык. Требованием к ведению бухгалтерского учета является раздельный учет текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями. В связи с продолжающимся переходом на международные стандарты бухгалтерского учета, действующие требования к ведению бухгалтерского учета развиваются и уточняются.

Цикл ведения бухгалтерского учета

Цикл ведения в организации бухгалтерского учета можно разделить на несколько стадий (этапов):

- 1) первичное наблюдение;
- 2) документальное оформление операций;
- 3) текущая группировка фактов хозяйственной деятельности;
- 4) итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности;
- 5) анализ бухгалтерской отчетности.

На стадии *первичного наблюдения* анализируются свершившиеся факты хозяйственной деятельности и подразделяются на отдельные хозяйственные операции. Хозяйственная операция принимается к бухгалтерскому учету, если определено время ее совершения, ее содержание, стоимостное измерение.

На стадии *документального оформления операций* – составляются или принимаются от других организаций первичные документы, отражающие все совершен-

ные финансово-хозяйственные операции и их результат (квитанции, счета, накладные и др.). Первичные документы проверяются по форме и по существу и регистрируются.

На стадии *текущей группировки фактов хозяйственной деятельности* информация первичных документов о соответствующей финансово-хозяйственной операции отражается в соответствии с системой счетов бухгалтерского учета. Определяется бухгалтерская проводка операции по методу двойной записи, которая заносится в учетные документы согласно выбранной форме бухгалтерского учета.

На стадии *итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности* на основе данных текущего бухгалтерского учета составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность по установленным формам. Бухгалтерская отчетность представляет собой систему показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации, ее имущественное и финансовое положение за определенный период (квартал, полугодие, год).

На стадии *анализа деятельности организации* производится анализ финансово-хозяйственной деятельности организации на основе данных бухгалтерского учета и отчетности.

Финансовый и управленческий учет

Необходимость публиковать бухгалтерскую отчетность, с одной стороны, и с охранение коммерческой тайны, с другой стороны, приводит к разделению бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

Финансовый учет имеет своей целью составление финансовых документов (отчетов) и ориентирован в первую очередь на внешних пользователей. Когда финансовые отчеты составлены, цель считается достигнутой. Финансовый учет осуществляется в соответствии с законодательством, положениями по бухгалтерскому учету и нормативными документами.

Управленческий учет ориентирован на внутренних пользователей, он предоставляет детализированную информацию, необходимую для оперативного управления организацией, планирования и контроля. Правила и способы ведения управленческого учета не регламентируются жестко и определяются администрацией, поэтому не существует единой унифицированной системы управленческого учета.

Сферой управленческого учета являются учет производственных затрат, исчисление и контроль себестоимости продукции, определение финансовых результатов по различным центрам ответственности организации, получение оценочных данных по моделям хозяйствования для будущих отчетных периодов. Данные управленческого учета о величине и составе затрат на производство продукции (работ, услуг), о себестоимости продукции используются в финансовом учете.

Постановка бухгалтерского учета в организации

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации. Руководитель организации может в зависимости от объема учетной работы:

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

Случаи, предусмотренные в случаях 2), 3), 4), рекомендуется применять в организациях, относящихся по законодательству к субъектам малого предпринимательства.

При постановке бухгалтерского учета руководитель и главный бухгалтер организации имеют право:

- самостоятельно устанавливать организационную форму бухгалтерской работы, исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования;
- определять форму и методы бухгалтерского учета, отчетности и контроля;
- разрабатывать систему внутрипроизводственного управленческого учета, отчетности и контроля;
- формировать в установленном порядке учетную политику организации.

Организация может выделять на отдельный баланс свои подразделения, производства и хозяйства (подсобное сельское хозяйство, лесозаготовки, жилищно-коммунальное хозяйство, транспортное хозяйство и иные структурные подразделения), а также филиалы и представительства, входящие в состав организации и не являющиеся юридическими лицами.

Регулирование бухгалтерского учета

Все организации, являющиеся юридическими лицами, независимо от их организационно-правовой формы должны вести бухгалтерский учет в соответствии с требованиями законодательных и нормативных документов.

Система законодательного регулирования бухгалтерского учета состоит из трех уровней:

- 1) *первый уровень*: федеральные законы, регулирующие бухгалтерский учет, а также Положение о бухгалтерском учете и отчетности;
- 2) *второй уровень*: положения о бухгалтерском учете (стандарты);
- 3) *третий уровень*: методические указания и типовые рекомендации по бухгалтерскому учету.

Организации, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета

Учетная система в России регулируется государственными органами. Это связано прежде всего с историческим развитием бухгалтерского учета, когда вся система бухгалтерского учета на советских предприятиях обслуживала центральные плановые и контрольные органы, предоставляя информацию о деятельности предприятия в соответствии с требованиями централизованной экономики. В настоящее время система бухгалтерского учета регулируется следующими органами:

- *Государственная Дума Российской Федерации* – принимает федеральные законы, регулирующие систему бухгалтерского учета в целом. В составе Думы функционирует Экспертный Совет по аудиту, бухгалтерскому учету и финансовой статистике.
- *Правительство Российской Федерации* – принимает постановления, регламентирующие финансовые вопросы предпринимательства, которые затрагивают порядок ведения и организацию бухгалтерского учета.
- *Министерство финансов Российской Федерации* – проводит организационно-методологическую работу по совершенствованию бухгалтерского учета. Утверждает планы счетов, типовые формы бухгалтерского учета и отчетности, инструкции по их применению и порядку составления отчетности. Разрабатывает и издает нормативные акты по бухгалтерскому учету, которые являются обязательными для исполнения всеми организациями на территории России.
- *Министерство экономики Российской Федерации* – участвует в координации работ по внедрению международных стандартов бухгалтерского учета.
- *Министерство налогов Российской Федерации* (ранее – Государственная налоговая служба) – осуществляет контроль выполнения инструктивных материалов бухгалтерского учета, определяет объем и сроки представления отчетности.
- *Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг Российской Федерации* – устанавливает требования по бухгалтерскому учету для профессиональных участников рынка ценных бумаг и инвестиционных фондов.
- *Государственный комитет по статистике* – разрабатывает типовые формы учетной документации, а также согласовывает материалы, подготавливаемые Министерством финансов России. Принимает участие во внедрении международных стандартов учета и статистики в статистику организаций.
- *Центральный банк Российской Федерации* – издает нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности в кредитных организациях.
- *Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте России* – разрабатывает и принимает правила (стандарты) аудиторской деятельности.
- *Межведомственная комиссия по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности* – координирует работы по «Программе реформирования бухгалтерского учета» Правительства России.
- *Методологический совет по бухгалтерскому учету и отчетности* – формируется из представителей государственных и общественных органов и участвует в разработке важнейших документов в области бухгалтерского учета.

Организации, влияющие на развитие бухгалтерского учета

Организациями, влияющими на развитие бухгалтерского учета, являются:

- *Институт профессиональных бухгалтеров России* – профессиональная организация бухгалтеров, проводит аттестацию профессиональных бухгалтерских работников на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера: главного бухгалтера, бухгалтера-эксперта (консультанта), финансового управляющего (менеджера), финансового эксперта.
- *Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество»* – независимая общественная профессиональная организация, объединяющая бухгалтеров и аудиторов. Готовит проекты нормативных документов по проблемам бухгалтерского учета и аудита.
- *Региональная федерация бухгалтеров и аудиторов «Евразия»* – организация по практическому сотрудничеству бухгалтеров и аудиторов стран Содружества Независимых Государств. Осуществляет тесное взаимодействие с *Координационным советом по методологии бухгалтерского учета стран СНГ*.

Основные законодательные документы по бухгалтерскому учету

Основными законодательными документами и нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет, являются:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
- Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации;
- Положения по бухгалтерскому учету;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по применению Плана счетов.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» – принят в 1996 году Государственной Думой РФ. Данный документ устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета. Закон «О бухгалтерском учете» содержит следующие главы:

- общие положения бухгалтерского учета;
- основные требования к ведению бухгалтерского учета. Бухгалтерская документация и регистрация;
- бухгалтерская отчетность;
- заключительные положения.

Положение о бухгалтерском учете и отчетности – принято Министерством финансов РФ в 1998 г. Данный документ определяет:

- порядок организации и ведения бухгалтерского учета;
- порядок составления и представления бухгалтерской отчетности;
- порядок оценки хозяйственных процессов и средств;
- статус и функции главных бухгалтеров и возглавляемых ими служб;

- взаимоотношения по вопросам учета с внутренними и внешними потребителями бухгалтерской информации, включая органы государственного управления.

Положения по бухгалтерскому учету – утверждаются Приказами Министерства финансов РФ, начиная с 1994 года, уттанавливают принципы, правила и способы ведения бухгалтерского учета, а также составления и представления бухгалтерской отчетности. Всего планируется принять более 20 положений, подразделенных на три группы:

- 1) общие вопросы раскрытия информации;
- 2) активы и обязательства организации;
- 3) финансовые результаты деятельности организации.

Таблица 1.1 Список положений по бухгалтерскому учету

Номер, год принятия	Наименование положения	Дата принятия	№ приказа
ПБУ 1/98	Учетная политика организации	09.12.1998	№ 60н
ПБУ 2/94	Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство	20.12.1994	№ 167
ПБУ 3/95	Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте	13.06.1995	№ 50
ПБУ 4/99	Бухгалтерская отчетность организации	06.06.1999	№ 43н
ПБУ 5/98	Учет материально-производственных запасов	15.06.1998	№ 25н
ПБУ 6/97	Учет основных средств	03.09.1997	№ 65н
ПБУ 7/98	События после отчетной даты	25.11.1998	№ 56н
ПБУ 8/98	Условные факты хозяйственной деятельности	25.11.1998	№ 57н
ПБУ 9/99	Доходы организации	06.05.1999	№ 32н
ПБУ 10/99	Расходы организации	06.05.1999	№ 33н

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий – утвержден Министерством финансов РФ в 1991 году и представляет собой перечень синтетических счетов для систематизации информации о деятельности организации.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета – принята Министерством финансов одновременно с Планом счетов. Данная Инструкция:

- дает единые правила применения Плана счетов бухгалтерского учета;
- раскрывает краткое экономическое содержание и назначение каждого счета, порядок ведения синтетического учета и типовую корреспонденцию счетов;
- содержит основные положения по порядку ведения аналитического учета;

- регламентирует вопросы, относящиеся к основным методическим принципам ведения бухгалтерского учета.

Список основных законодательных и нормативных документов по бухгалтерскому учету вместе с датами их принятия приведен в конце данной книги.

Метод бухгалтерского учета: оценка

Имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности подлежат оценке в денежном выражении для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

Оценка имущества организации

Оценка имущества производится следующим образом:

- для имущества, приобретенного за плату, – путем суммирования фактически произведенных затрат на его приобретение;
- для имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования;
- для имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления (по сумме фактических затрат, связанных с производством объекта имущества).

В состав *фактических затрат на приобретение* объекта имущества включаются:

- суммы, уплачиваемые поставщику (продавцу) в соответствии с договором;
- затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций;
- уплачиваемые проценты по коммерческому кредиту, предоставленному на приобретение объекта;
- комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям;
- другие суммы и платежи.

Формирование текущей *рыночной стоимости* производится на основе цены, действующей на дату оприходования имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Под *стоимостью изготовления* признаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на изготовление объекта имущества.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством РФ, а также нормативными актами Министерства финансов РФ и органов которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

Метод бухгалтерского учета: инвентаризация

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить *инвентаризацию имущества и обязательств*, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Инвентаризация имущества и обязательств является одной из важнейших процедур в бухгалтерском учете.

Объекты и цели инвентаризации

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризации подлежат материально-производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам. Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально-ответственным лицам.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Время проведения инвентаризации

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, при выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Инвентаризационная комиссия

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (товароведы, инженеры, технологи, техники, механики, экономисты и т.д.). В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления результатов инвентаризации.

Общие правила проведения инвентаризации

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Материально ответственные лица дают расписки в том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии, и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяется инвентаризационной комиссией путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Документальное оформление результатов инвентаризации

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной техники, так и ручным способом.

Наименование инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны. На последней странице описи должны быть сделаны отметка о проверке цен, таксировка и подсчет итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. В случае проверки фактического наличия имущества при смене материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший — в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи. Для оформления инвентаризации необходимо применять типовые формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств либо формы, разработанные министерствами, ведомствами.

Контрольные проверки и выборочные инвентаризации

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой секции и т.п., где проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом и регистрируются в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций.

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки. Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

Составление сличительных данных по инвентаризации

Сличительные ведомости составляются по имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных. В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и по данным инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете. Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости. Сличительные ведомости могут быть составлены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и вручную.

Регулирование расхождений данных инвентаризации с учетными данными

Если в ходе инвентаризации выявлены расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, то они регулируются в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в следующем порядке:

- основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, приходяются, а соответствующие суммы зачисляются на финансовые результаты у коммерческой организации, на увеличение доходов у некоммерческой организации и на увеличение финансирования (фондов) у бюджетной организации. Необходимо установить причины возникновения излишка;
- убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации на издержки производства (обращения) либо на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации. Нормы убыли могут применяться только в случаях выявления фактических недостач;
- убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. Если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли применяются только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм;

- недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на счет виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации, на увеличение расходов у некоммерческой организации, на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

В документах, представляемых для оформления списания недостач ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ во взыскании ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а при годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией (ф. №Инд-26).

Вопросы

1. Что такое бухгалтерский учет? Для чего необходим бухгалтерский учет?
2. Укажите объекты, предмет, задачи бухгалтерского учета.
3. Какие субъекты являются пользователями информации бухгалтерского учета?
4. Охарактеризуйте четыре элемента метода бухгалтерского учета.
5. Какие требования и допущения лежат в основе отечественного бухгалтерского учета?
6. Назовите основные законодательные документы по бухгалтерскому учету.
7. Укажите основные принципы оценки имущества в бухгалтерском учете.
8. С какой целью проводится инвентаризация?
9. Каким образом оформляются результаты инвентаризации?
10. Как часто должна проводиться инвентаризация имущества и обязательств?
11. Какие действия предпринимаются, если в ходе инвентаризации обнаруживаются расхождения между фактическим наличием имущества и учетными данными?